



**VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ**

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

**FAKULTA PODNIKATELSKÁ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

**ÚSTAV FINANCÍ**

INSTITUTE OF FINANCES

**STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY LICENČNÍCH  
POPLATKŮ**

ESTABLISHING THE TRANSFER PRICE OF ROYALTIES

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

MASTER'S THESIS

**AUTOR PRÁCE**

AUTHOR

**Bc. Martin Saňák**

**VEDOUCÍ PRÁCE**

SUPERVISOR

**doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.**

**BRNO 2017**

# Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí  
Student: **Bc. Martin Saňák**  
Studijní program: Ekonomika a management  
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku  
Vedoucí práce: **doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.**  
Akademický rok: 2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

## Stanovení transferové ceny licenčních poplatků

### Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce: definice pojmů a popis relevantní právní úpravy

Analýza právní úpravy a systematizace získaných poznatků

Návrh metodiky pro stanovení transferové ceny licenčních poplatků

Modelový případ stanovení transferové ceny licenčních poplatků pomocí navržené metodiky

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

### Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je vypracování metodiky pro stanovení transferové ceny licenčních poplatků a její následná aplikace na komplexním modelovém případě. Tomu předchází popis a analýza relevantních právních předpisů.

### Základní literární prameny:

OECD PUBLISHING. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 [online]. Paris, 2015. ISBN 978-92-64-23908-1. Dostupné z: <http://www.oecd-ilibrary.org/>.

RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualizované a doplněné vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů. 3. aktualizované a doplněné vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 6. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

---

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.  
ředitel

---

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Diplomová práce je zaměřena na stanovení transferové ceny licenčních poplatků. Práce je rozdělena do čtyř částí. Teoretická část obsahuje definice klíčových pojmů s využitím mezinárodního a tuzemského práva. Analytická část zahrnuje popis doporučených metod dle OECD a jejich využití pro transakce s licenčními poplatky. Návrhová část popisuje metodický postup stanovení transferové ceny, který je v další části aplikován na modelovém příkladu.

## **Abstract**

The Master's thesis is concerned with establishing the transfer price of royalties. The thesis is divided into four parts. The theoretical part contains definitions of key words using international and domestic law. The analytical part includes a description of methods recommended by OECD and their use for royalties transactions. The practical part describes a methodical procedure for establishing the transfer price of royalties, which is then used in the next part for a model example.

## **Klíčová slova**

BEPS aktivita, licence, licenční poplatky, metody stanovení transferové ceny, princip tržního odstupu

## **Key words**

BEPS activities, licenses, royalties, transfer pricing methods, arm's length principle

### **Bibliografická citace**

SAŇÁK, M. *Stanovení transferové ceny licenčních poplatků*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 144 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně.  
Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/200 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne

.....

podpis studenta

## **Poděkování**

Děkuji vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za cenné rady, námitky, poznatky, odborné vedení a zpětnou vazbu předanou v průběhu tvory této diplomové práce. Rovněž chci poděkovat daňovým poradcům ze společnosti Rödl & Partner, kteří mi byli ochotni poskytnout odborný náhled a zkušenosti z praxe. Poděkovat chci i rodině za její podporu.

# **OBSAH**

ÚVOD.....	12
CÍLE PRÁCE.....	15
METODIKA DOSAŽENÍ CÍLŮ PRÁCE.....	15
1    TEORETICKÁ VÝCHODISKA .....	17
1.1    Základní pojmy a definice .....	18
1.1.1    Rozdělení příjmů.....	19
1.1.2    Klasifikace nehmotného majetku dle OECD.....	19
1.1.3    Licenční poplatky dle Směrnice Rady 2003/49/ES .....	20
1.1.4    Licenční poplatky dle tuzemské legislativy.....	20
1.1.5    Metodologie členění licencí dle ČSÚ.....	22
1.1.6    Statistické údaje pro licence v ČR .....	25
1.1.7    Licence v českém soukromém právu .....	26
1.1.8    Princip tržního odstupu .....	26
1.1.9    Sdružené podniky.....	27
1.1.10    Transferová cena .....	29
1.1.11    Cena obvyklá .....	30
1.1.12    Pokyny Ministerstva financí ČR.....	31
1.2    Daňové úniky u transferových cen a boj proti nim .....	32
2    MEZINÁRODNÍ AKTIVITY V OBLASTI TRANSFEROVÝCH CEN.....	34
2.1    Mezinárodní úprava – aktivity OECD.....	34
2.1.1    Modelová smlouva OECD.....	34
2.1.2    Článek 9 Modelové smlouvy OECD.....	36
2.1.3    Článek 12 Modelové smlouvy OECD.....	37
2.1.4    Eroze základu daně a převodu zisků (BEPS) .....	39
2.2    Mezinárodní úprava – aktivity OSN .....	42
2.2.1    Modelová smlouva OSN .....	42
2.2.2    Článek 9 Modelové smlouvy OSN .....	43
2.2.3    Článek 12 Modelové smlouvy OSN .....	44
2.2.4    Pohled OSN na transferové ceny .....	45



2.3	Aktivity Evropské Unie .....	46
2.3.1	Harmonizace a koordinace přímých daní .....	46
2.3.2	Arbitrážní konvence 90/436/EHS .....	48
2.3.3	Směrnice 2003/49/ES .....	49
2.3.4	Výměna informací .....	49
2.3.5	Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) .....	50
2.3.6	Pravidla CFC a pravidla FIF .....	51
2.4	Komparace právních úprav .....	52
3	STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN DLE METODIKY OECD .....	56
3.1	Funkční a srovnávací analýza .....	59
3.1.1	Funkční analýza .....	59
3.1.2	Srovnávací analýza .....	62
3.2	Metody transakční .....	64
3.2.1	Metoda srovnatelné nezávislé ceny – CUP .....	65
3.2.2	Metoda ceny při opětovném prodeji – RPM .....	67
3.2.3	Metoda nákladů a přírážky – Cost + .....	70
3.3	Metody ziskové .....	73
3.3.1	Metoda rozdělení zisku – PSM .....	74
3.3.2	Transakční metoda čistého rozpětí – TNMM .....	77
3.4	Sumarizace použití metod .....	79
3.5	Zjednodušený režim pro služby s nízkou přidanou hodnotou .....	82
3.6	Předběžná cenová ujednání – APA .....	82
3.7	Dokumentace k převodním cenám .....	83
3.7.1	Koncept dokumentace dle OECD .....	85
3.7.2	Koncept dokumentace dle Kodexu EU .....	85
4	NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY PRO LICENČNÍ POPLATKY .....	88
4.1	Informace o podnicích .....	93
4.2	Informace o transakci .....	96

4.3	Funkční analýza .....	98
4.4	Srovnávací analýza.....	101
4.4.1	Nalezení dat pro srovnávací analýzu.....	102
4.5	Výběr metody.....	104
4.6	Stanovení transferové ceny metodou PSM s využitím analýzy zásluh.....	108
4.7	Další akce .....	111
5	MODELOVÝ PŘÍPAD STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY PRO LICENČNÍ POPLATKY.....	113
5.1	Informace o podnicích.....	113
5.1.1	Představení společnosti LAMPA Technologies, s.r.o.....	113
5.1.2	Vztahy ve skupině .....	114
5.1.3	Stručný popis společnosti LAMPA Distribution, s.r.o.....	115
5.2	Popis transakce.....	116
5.3	Funkční analýza .....	117
5.3.1	Analýza nesených funkcí.....	117
5.3.2	Analýza nesených rizik .....	119
5.4	Srovnávací analýza.....	121
5.5	Výběr metody.....	121
5.5.1	Metoda CUP .....	123
5.5.2	Metoda RPM.....	123
5.5.3	Metoda Cost +.....	123
5.5.4	Metoda TNMM.....	123
5.5.5	Metoda PSM .....	124
5.6	Stanovení transferové ceny .....	124
5.6.1	Metoda rozdělení zisku s využitím analýzy zásluh.....	124
5.6.2	Pozitiva a negativa použité metody.....	130
5.6.3	Rizika použité metody.....	130
5.7	Vyhodnocení aplikace metodického postupu .....	131
	ZÁVĚR.....	132

Seznam použité literatury .....	134
Seznam obrázků a grafů .....	140
Seznam tabulek .....	141
Seznam použitých zkratk .....	143
Seznam příloh .....	144

## ÚVOD

Spolu s technickým rozvojem, inovacemi, nástupem internetu a rozmachem e-commerce se v ekonomii objevují nové kategorie, zrcadlící tyto probíhající procesy – jedná se především o pojmy znalostní či znalostmi řízená ekonomika (Soukup a Rathouský, s. 17, 2013).

OECD již v polovině devadesátých let minulého století nabídla definici znalostní ekonomiky. Jedná se o takovou ekonomiku, která je přímo založena na produkci, distribuci a užití znalostí, zkušeností a informací. Odráží trend orientace na růst high-tech investic a high-tech odvětví. Pojem „znalostně založená ekonomika“ vychází z uznání významu znalostí a informací pro ekonomický růst. Pro hospodářský růst se tak stává rozhodujícím faktorem lidský kapitál (Soukup a Rathouský, s. 18, 2013).

OECD slovník statistických pojmů (2005) definoval ekonomiku založenou na znalostech jako pojem popisující trendy v ekonomikách rozvinutých zemí, vedoucí k větší závislosti na informacích, znalostech a vysoké kvalifikovanosti, a dále také nutnost přístupu obchodního a veřejného sektoru k těmto znalostem a informacím.

V dnešní době o růstu ekonomik nerozhoduje objem kapitálu v ní umístěný, ale především efektivnost jeho využití. Technologické inovace rozhodují o tom, jak účinně dojde k uplatnění kapitálu v dané ekonomice (Soukup a Rathouský, s. 33, 2013).

Z výše uvedeného vyplývá, že znalosti a kvalita informačního a technologického prostředí jsou důležitějším vstupem než jakýkoli jiný výrobní faktor (Soukup a Rathouský, s. 18, 2013).

V souvislosti s důrazem na inovace, rozvoj sektoru výzkumu a vývoje nabývají na významu především **nehmotná aktiva**, ať už se jedná o nové internetové a komunikační technologie, nebo marketing či architekturu, jako výsledky tvůrčí lidské činnosti (Soukup a Rathouský, s. 18, 2013).

V návaznosti na výše uvedené se začíná hovořit o příchodu čtvrté průmyslové revoluce, resp. Průmyslu 4.0. Jsou to právě nové technologie a za nimi stojící inovační řešení, která ovlivňují nejen životy milionů lidí, ale i činnosti podniků (SPCR.cz, 2015).

Nutnost hledat či využívat neustále komplexnější, inovativní a specializovanější řešení vyvolává změny v takovém měřítku, jaké ještě nemělo obdoby. Veškeré činnosti s tím spojené – od vývoje a výzkumu až po spotřebu – mají své místo a začínají působit globálně (SPCR.cz, 2015).

Vliv globalizace v průběhu času na výběr daní, jakožto hlavní příjem státního rozpočtu, se stal již několikrát cílem různých publikací a empirických studií. Kritici globalizace zastávají názor, že daňová zátěž se od 70. let minulého století přesunula od zdanění majetku ke zdanění práce, a výnosy ze zdanění kapitálu jsou o to nižší (Dreher, 2006).

V rámci EU existují stále významné rozdíly v procesu zdanění nadnárodních korporací a ve výši daní, a to i přes snahy harmonizovat zdanění právnických osob v rámci EU. I proto se mezinárodní obchodní korporace snaží převádět své zisky např. pomocí stálých provozoven, tam, kde budou podrobeny nejnižšímu zdanění. Evropská Komise, stejně jako další organizace a uskupení, např. OECD či G20 zahájila pomyslný protiútok proti zmíněným aktivitám pomocí směrnic, na něž se legislativní úpravy některých států odkazují. Výsledkem posledních snah v rámci EU je Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem, přijata v roce 2016 (European Commission, 2016b).

Široký (s. 94, 2015) k uvedenému uvádí, že v každé moderní ekonomice se velká část prostředků převádí do určité formy daně a je tím pádem pochopitelné, že snaha poplatníků povede k minimalizaci jejich daňové povinnosti.

Samotná problematika transferových cen s výše uvedeným úzce souvisí a s růstem globalizace nabývá na důležitosti. Správci daně v jednotlivých zemích začínají vyčleňovat a vytvářet speciální útvary zaměřené na kontrolu správnosti nastavení převodních cen sdružených podniků. V České republice pod hlavičkou Generálního finančního ředitelství vznikl Specializovaný finanční úřad se sídlem v Praze, jehož činnost je ošetřena v zákoně č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Mezi jeho kompetence patří i úkony spojené s převodními cenami.

Pro poplatníka se může stát proces určení převodních cen velmi náročným úkonem, kvůli kterému bude raději hledat pomoc odborníků a daňových poradců, čímž roste časová i finanční nákladovost související s tvorbou dokumentace.

Diplomová práce bude blíže zaměřena na tvorbu a použití vhodné metodiky pro stanovení transferové ceny pro licenční poplatky.

Tato diplomová práce vychází z platné legislativy k 1. 1. 2016, pokud není uvedeno jinak.

## **CÍLE PRÁCE**

Hlavním cílem práce je vypracování metodiky pro stanovení transferové ceny licenčních poplatků pro modelový případ reflektující mezinárodní smluvní ujednání organizací, jichž je Česká republika členem a jimiž se řídí.

Díličními cíli jsou shrnutí informací o Modelových smlouvách organizací OECD a OSN, resp. klíčových ustanovení, která mají dopad na tematiku této práce, aktivitách těchto organizací (zejména aktivity BEPS), průmět výsledků činností zmíněných organizací do unijního práva a do české legislativy, vysvětlení pojmů licence, licenční poplatky, sdružený podnik, popis, analýza a komparace metod stanovení transferových cen s ohledem na jejich využití pro licenční poplatky.

V teoretické části budou vymezeny klíčové pojmy týkající se oblasti licencí, licenčních poplatků, principu tržního odstupu a transferových cen, cen obvyklých s odkazem na legislativně závazné i nezávazné prameny české i mezinárodní.

V analytické části budou popsány jednotlivé metody stanovení transferových cen i s dalšími náležitostmi procesu jejich určení, tedy funkční analýzou, srovnávací analýzou, možnostmi předběžných ocenění a procesu tvorby dokumentace.

Návrhová část bude zaměřena na tvorbu metodické příručky pro sdružené podniky, u nichž dochází k licencování majetku. Tato by měla mít praktické uplatnění pro stanovení transferové ceny licenčních poplatků.

Výstupem návrhové části je praktický příklad stanovení transferové ceny s využitím poznatků předchozích částí práce.

## **METODIKA DOSAŽENÍ CÍLŮ PRÁCE**

Při zpracování této diplomové práce budou využity následující metody, případně jejich vzájemná kombinace:

V teoretické části práce bude použita metoda **systémové analýzy**. Tato zkoumá jevy a objekty s cílem pochopit je a vysvětlit je (Široký a kol., s. 31, 2011).

Jak analytická a praktická, tak návrhová část bude obsahovat metodu **syntézy**. Syntézou jsou sledovány takové souvislosti mezi jednotlivými složkami jevu či objektu, které lze považovat za podstatné. Cílem této metody je formulace závěrů na základě výchozích zjištění (Široký a kol., s. 31, 2011).

Dále bude aplikována metoda **dedukce** v případech, kdy se z obecných premis vyvodí méně obecný, konkrétnější závěr. Na základě logiky lze tvrdit, že závěry dedukce jsou nezpochybnitelné, jelikož již z nezpochybnitelného vycházejí. Použití této metody bude provázet analytickou, praktickou a návrhovou část práce (Široký a kol., s. 32, 2011).

Spolu s metodou dedukce je vhodné i využití metody **indukce**, díky které lze na základě zkoumání jevů dojít k teoretickým zobecněním. Proto je vhodnější pro teoretickou část této práce (Široký a kol., s. 32, 2011).

Pro návrhovou část bude rovněž uplatněna metoda **abstrakce**. Tím bude zajištěno oddělení méně podstatných jevů od důležitých a následné lepší objasnění podstaty jevu (Široký a kol., s. 32, 2011).

V průběhu celé práce se bude používat metoda **komparace**, díky které budou na základě různých faktorů srovnávány jednotlivé přístupy pro stanovení transferové ceny, a spolu s metodou **analogie** budou hledány podobnosti a odlišnosti, rovněž jako kladné a záporné stránky pro využití těchto přístupů.

V praktické části bude zapotřebí provádět matematické výpočty, u nichž dojde k využití základních algebraických principů.



# 1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

V kontextu globalizace, nástupu nové – znalostní ekonomiky, odbourávání obchodních bariér a rostoucí mobility jednotlivých účastníků trhu začaly nadnárodní podniky své obchodní činnosti specializovat do různých zemí tak, aby mohly dosahovat maximalizace zisku. Vliv na rozhodnutí, do které země umístit jednotlivé obchodní činnosti, má nepochybně i systém zdanění v dané zemi. Pokud začne nadnárodní společnost uskutečňovat interní transakce, velmi pravděpodobně na ni dopadne nutnost uplatňovat zásady principu tržního odstupu a s tím související nutnost použití transferových cen (Neumann, Holman a Alm, 2009; Morávková, 2015).

Zmenšování bariér mezinárodního obchodu a technologický pokrok v oblasti informačních a komunikačních technologií přeměnil svět na jednu „globální vesnici“. V tomto dosaženém prostředí se konkurenční boj přirostuje a je čím dál větší měrou určen inovacemi, přístupem k datovým úložištím a nárokem na dovednosti v použití nových technologií (Lefebvre L. A., Lefebvre É., Mohnen, s. xi, 2013).

Prokazatelným důsledkem výše uvedeného stavu je zvýšená míra obchodování, přímé zahraniční investice, přesun ekonomických aktivit od kapitálu ke službám a **neustále rostoucí význam nehmotných aktiv** (výsledky výzkumu a vývoje, patenty, software) (Lefebvre L. A., Lefebvre É., Mohnen, s. xii, 2013).

Jedním z důležitých úkolů daňového práva je reflektovat globální ekonomické změny a příslušně na ně reagovat. Pro rostoucí počet nadnárodních korporací a zvyšující se význam nehmotných aktiv je třeba legislativně ukotvit systém jejich zdaňování a podporovat činnosti zabraňující vzniku daňových úniků.

Správné nastavení transferových cen je pro nadnárodní podniky (a nejen pro ně) velmi podstatné, jelikož důsledkem jejich nesprávného výpočtu mohou být doměrky daně dosahující několika desítek až stovek milionů korun (Solilová, Bílková a Vrtalová, nedatováno).

Obrázek č. 1 – Souvislost mezi znalostní ekonomikou, zdaňováním a stanovením transferových cen



Zdroj: Vlastní zpracování

Ke správnému stanovení transferové ceny licenčních poplatků je nutné mít potřebné znalosti o jednotlivých metodách jejich určení, mít přehled o inovacích, technologiích, porozumět systému zdanění různých druhů nehmotných aktiv, a také mít znalosti o novinkách v legislativním ukotvení zdanění takového majetku.

Vzhledem k důležitosti této problematiky v mezinárodním měřítku v průběhu času vytvořila a vydala organizace OECD několik směrnic, které následně jednotlivé státy reflektují ve své legislativě, rovněž jako vydala Modelovou smlouvu sloužící pro tvorbu bilaterálních či multilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Na tuto problematiku také samozřejmě reagují i OSN či Evropská Unie. V následujících kapitolách tak bude zachycen jak pohled mezinárodního, tak unijního a tuzemského práva.

## 1.1 Základní pojmy a definice

V této části autor práce vysvětlí potřebné pojmy týkající se problematiky transferových cen a licenčních poplatků tak, jak budou chápány v následujících částech této práce.

Mezi nejdůležitější pojmy patří především: licence, licenční poplatek, princip tržního odstupu, transferová cena, cena obvyklá.

### 1.1.1 Rozdělení příjmů

V kontextu mezinárodního zdaňování je vhodné rozdělit příjmy dosahované ze zdrojů na území určitého státu na příjmy **aktivní** a příjmy **pasivní** (Sojka, s. 28, 2013).

Za **aktivní příjmy** lze považovat takové, které plynou z aktivní produktivní činnosti jedince, kterých poplatník dosahuje výkonem vlastní práce, nebo nakládání se svým majetkem. Za tyto příjmy můžeme považovat i ty, které již nejsou vykonávány (např. penze). Pro daňového nerezidenta je obvyklým postupem při zdanění podání vlastního daňového přiznání ve státě zdroje, ovšem s mnoha výjimkami (Sojka, s. 29, 2013).

Za **pasivní příjmy** mohou být označeny ty, které poplatníkovy plynou z užívání majetku, poskytnutí nejrůznějších práv, rovněž jako kapitálové a úrokové výnosy. **Jedná se tedy o příjmy z úroků, dividend a licenčních poplatků.** U této kategorie příjmů není vyžadována přímá aktivní účast vlastníka na jejich vzniku či fyzická přítomnost ve státě zdroje. U daňových nerezidentů je proces zdanění typicky prováděn prostřednictvím plátců, avšak obdobně jako u aktivních příjmů, i zde existují výjimky (Sojka, s. 29, 2013).

### 1.1.2 Klasifikace nehmotného majetku dle OECD

Směrnice OECD o transferových cenách pro mezinárodní podniky a daňové správy ve své 6. kapitole ujasňuje obsah pojmu „nehmotný majetek“ následovně: Tento pojem zahrnuje práva k užití průmyslového majetku, jakým jsou patenty, vynálezy, ochranné známky, obchodní jména (obchodní firmy), vzory nebo modely. Dále také zahrnuje práva k literárnímu a uměleckému vlastnictví, rovněž jako know-how a obchodní tajemství. Rovněž se jedná o komerční aktivity, včetně marketingu (OECD, 2010).

Jde tedy o majetek spojený s obchodní činností v širokém slova smyslu a využitelný v celkovém procesu podnikatelské, resp. hospodářské činnosti individuálních či spojených podnikatelských subjektů (Rylová, s. 335, 2012).

Ve směrnici je rovněž upozorněno na skutečnost, že nehmotná aktiva mohou mít významnou hodnotu, i když v účetní rozvaze obchodní korporace nejsou zachycena. Dále směrnice varuje před možnými závažnými riziky, která se mohou k těmto aktivům vztahovat (OECD, 2010).

Definice licenčních poplatků dle OECD je uvedena v modelové smlouvě. Podrobněji je popsána v kapitole 2.1.3. (str. 37–39).

### **1.1.3 Licenční poplatky dle Směrnice Rady 2003/49/ES**

Ve směrnici Rady o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků vymezuje druhý článek to, co se rozumí licenčními poplatky. Jedná se o platby obdržené jako náhrada či právo na užití jakéhokoli práva k literárním, uměleckým nebo vědeckým dílům, a to včetně kinematografických filmů, softwaru, patentů, ochranných známek, vzorů, tajných vzorců, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblastech průmyslu, obchodu nebo vědy. Rovněž se za licenční poplatky považují platby či právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení (EUR-Lex, 2003).

Oproti české právní úpravě poskytuje Směrnice rovněž výčet plateb, které nejsou považovány za licenční poplatky a úroky.

Jedná se o takové platby, které se podle právních předpisů ve státě zdroje považují za rozdělování zisku nebo splácení kapitálu; nebo platby vyplývající z pohledávek, se kterými je spojeno právo účasti na zisku dlužníka; nebo platby vyplývající z pohledávek opravňujících věřitele k výměně práva na úroky za právo na účasti na zisku dlužníka; nebo platby vyplývající z pohledávek, u nichž splácení jistiny není stanoveno, nebo je u nich splatnost delší než 50 let od data emise (EUR-Lex, 2003).

### **1.1.4 Licenční poplatky dle tuzemské legislativy**

Definice toho, co se rozumí v tuzemské právní úpravě licenčním poplatkem, je uvedena v § 19, odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDP) následovně:

*„Licenčním poplatkem se rozumí platba jakéhokoliv druhu, která představuje náhradu za užití nebo za poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmu a filmových děl, počítačového programu (software), dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor, návrh*

*nebo model, plán, tajný vzorec nebo výrobní postup, nebo za výrobně technické a obchodní poznatky (know-how)“.*

Pokračování stejného odstavce dále obsahuje definici licenčního poplatku, a to jako příjmu za nájem či jakékoli jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení (ZDP, § 19).

O licenčních poplatcích jako zdroji příjmů na území ČR pojednává ZDP v ustanoveních § 22, odst. 1 písm. g)

- bodu 1 – *„náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (softwaru), výrobně-technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),“*
- bodu 2 – *„náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuznému právu autorskému,“*
- bodu 5 – *„příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky“* (Sojka, s. 185, 2013).

### **Licenční poplatky průmyslové a kulturní**

Odlišení licenčních poplatků průmyslových a kulturních vychází především z toho, že jim některé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění přiznávají odlišný režim či různou míru zdanění ve státě zdroje. Kulturní licenční poplatky pak často nejsou ve státě zdroje vůbec podrobeny dani. (Sojka, s. 185, 2013).

V českém ZDP je toto dělení zohledněno v ustanovení § 22, odst. 1 písm. g) bodu 1. a 2., kdy bod první obsahuje výčet průmyslových licenčních poplatků a bod druhý výčet kulturních licenčních poplatků.

Sojka (s. 186, 2013) dále uvádí, že s obsahovým vymezením kulturních licenčních poplatků nedochází příliš často ke komplikacím a dále mezi ně zahrnuje nájemné za filmová díla, bez ohledu na skutečnost, zda je úplata poskytována za promítání v kinech či médiích. Potenciálně problematickou oblastí se může stát správné určení režimu architektonických studií a plánů. Ty však většinou režimu licenčních poplatků nepodléhají.

U obsahového vymezení průmyslových licenčních poplatků mohou v praxi vyvstat obtíže u problematiky softwaru a příjmů z užívání průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení (Sojka, s. 186, 2013).

### 1.1.5 Metodologie členění licencí dle ČSÚ

Metodologie Českého statistického úřadu (ČSÚ) zná několik kritérií pro rozdělení licencí. Základním rozdělením je takové, které odlišuje, zda předmět licence poskytujeme (**aktivní licence**), anebo zda předmět licence nabýváme (**pasivní licence**) (ČSÚ, 2016).

Dle rozsahu poskytovaných práv jsou rozlišovány:

- **licence výlučné**, u nichž se nabyvatel stává jediným uživatelem těchto práv na daném území. Poskytovatel po dobu platnosti licence nesmí sjednanou výlučnost narušit sjednáním dalších smluv s třetími osobami. Je-li poskytovatelem v době trvání výlučné licence poskytnuta bez souhlasu nabyvatele třetí osobě, licence nevznikne. Pokud není výslovně sjednána výhradní licence, jedná se o licenci nevýhradní;
- **licence nevýlučné**, u nichž má poskytovatel oprávnění v době trvání licence poskytovat obdobné licenční smlouvy třetím stranám na daném území. Nabyvatelů licencí se stejným předmětem tak může být více (ČSÚ, 2016).

Dále metodologie ČSÚ definuje **licenční smlouvu** jako poskytnutí práva ve sjednaném rozsahu a na sjednaném území, sloužícího k poskytnutí nebo nabytí licence na některou z ochran průmyslového vlastnictví. Tyto smlouvy jsou uzavírány k patentovaným vynálezům, resp. zapsaným užitným vzorům, průmyslovým vzorům, topografií polovodičových výrobků, novým odrūdám rostlin a plemenům zvířat, ochranným známkám. Forma smlouvy je písemná (ČSÚ, 2016).

Poskytovatel opravňuje nabyvatele k výkonu práv z průmyslového vlastnictví a nabyvatel se zavazuje k poskytování určité úplaty (licenční poplatky) nebo jiné majetkové hodnoty. Licenční poplatky je možno hradit poskytovateli v pravidelných splátkách nebo jednorázově při uzavření smlouvy. Licence však může být poskytnuta

i bezplatně. V ČR nabývá licenční smlouva účinnosti vůči třetím osobám zápisem do příslušného registru (ČSÚ, 2016).

Tento registr je v České republice spravován Úřadem průmyslového vlastnictví České republiky (ÚPV ČR) se sídlem v Praze (ČSÚ, 2016).

### **Patent**

Jedná se o veřejnou listinu, jež vydává ÚPV ČR či jiný národní nebo mezinárodní patentový úřad, který poskytuje právní ochranu původním výsledkům vynálezecké činnosti nebo výzkumu a vývoje. Patent smí být vyráběn, nabízen či uváděn na trh pouze se souhlasem majitele. Platnost patentu je územně omezena pro teritoria, pro něž byl vydán. Časové omezení platnosti patentu je 20 let od podání přihlášky za předpokladu, že jsou hrazeny poplatky za udržování jeho platnosti (ČSÚ, 2016).

Účinky patentu nastávají ode dne, kdy bylo udělení patentu oznámeno ve Věstníku ÚPV ČR. Úkolem patentů je ochrana nových vynálezů, které jsou výsledkem vynálezecké činnosti a jsou průmyslově využitelné, přičemž touto využitelností se rozumí využití v průmyslu, zemědělství a jiných hospodářských oblastech (ČSÚ, 2016).

V české legislativě je patent dále upraven Zákonem č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů (ČSÚ, 2016).

### **Užitný vzor**

Má k patentu velmi blízko, často bývá označován jako „malý patent“. Na rozdíl od patentu dochází však k rychlejšímu řízení jejich registrace. Příslušný úřad zkoumá pouze splnění základních podmínek pro ochranu a zapisuje jej do rejstříku bez ohledu na způsobilost k ochraně z hlediska novosti a tvůrčí úrovně. Účinky zápisu užitného vzoru jsou stejné jako u patentu. Časové omezení platnosti je omezeno na 4 roky, toto však lze prodloužit dvakrát o tři roky. Celkově je tedy délka platnosti užitného vzoru oproti patentu poloviční (ČSÚ, 2016).

Užitné vzory jsou legislativně upraveny Zákonem č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech (ČSÚ, 2016).

## **Know-how**

Významným znakem know-how je využitelnost třetími stranami. Dalším znakem je užitečnost pro jeho uživatele ve smyslu dosahování lepších podnikatelských výsledků. Někdy se rovněž hovoří o „nepatentovaném vynálezu“. Především se však jedná o znalosti, zkušenosti nebo poznatky z oblasti výroby, obchodu, služeb či ekonomiky, jež nejsou chráněny některou z ochran průmyslového vlastnictví. Dále se za know-how chápou informace, jejich účel využití je v usnadnění určité podnikatelské činnosti (ČSÚ, 2016).

Majitel know-how jej udržuje v tajnosti, aby se nestalo veřejně dostupným, což by se odrazilo (negativně) v jeho hodnotě, resp. ceně (ČSÚ, 2016).

## **Průmyslový vzor**

Průmyslové vzory se mohou aplikovat při řešení vnější úpravy výrobku nebo jeho části. Vnější úpravou se rozumí linie, obrysy, barvy a jejich uspořádání, tvar, struktura, užité materiály výrobku nebo jeho zdobení. Způsobnost k ochraně průmyslového vzoru je dána jeho novostí a individuální povahou. Rovněž jej lze aplikovat na součástku složeného výrobku v případě, že je součástka viditelná, nese známky novosti a individuální povahy. Novost je přezkoumávána ÚPV ČR. (ČSÚ, 2016).

Česká legislativa upravuje průmyslové vzory Zákonem č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a Zákonem č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů (ČSÚ, 2016).

## **Ochrana práv k novým odrůdám rostlin a plemenům zvířat**

Jedná se o šlechtitelské osvědčení vydané šlechtiteli Ministerstvem zemědělství ČR. Legislativně je toto téma blíže upřesněno Zákonem č. 132/1989 Sb., o ochraně práv k novým odrůdám rostlin a plemenům zvířat ve znění Zákona č. 93/1996 Sb. a Zákona č. 206/2000 Sb. (ČSÚ, 2016).



### 1.1.6 Statistické údaje pro licence v ČR

ČSÚ sbírá a vyhodnocuje data o poskytnutých (a do roku 2010 i nabytých) licencích prostřednictvím ročního šetření o licencích – **LIC 5-01**. V rámci tohoto šetření se zjišťuje počet licenčních smluv na poskytnutí/nabytí práv pro některou z ochranných průmyslových vlastností (popsáno v kapitole 1.1.5, str. 22–24) platných v ČR a hodnotu přijatých či zaplacených licenčních poplatků za poskytnutí nebo nabytí takového práva.

Tabulka č. 1 - Platné poskytnuté licence dle předmětu licenční smlouvy pro rok 2015

Předmět licenční smlouvy	Počet poskytovatelů licencí		Počet platných licencí		Přijaté licenční poplatky (v mil. Kč)	
	Celkem	Z toho nové	Celkem	Z toho nové	Celkem	Z toho nové
Nové odrůdy rostlin a plemen zvířat	14	9	495	152	204	94
Průmyslový vzor	22	6	118	21	1 187	61
Know-how	40	17	321	187	1 838	107
Užitný vzor	74	29	276	81	210	11
Patent	75	20	271	51	3 319	13

Zdroj: Vlastní zpracování dle ČSÚ, 2016

Nejvýrazněji do celkových ukazatelů svými hodnotami zasahuje Ústav organické chemie a biochemie Akademie Věd ČR, který dle své výroční zprávy uvádí přijaté licenční poplatky za patenty ve výši 2 980 mil. Kč. Tato hodnota představuje téměř 90 % všech sledovaných licenčních poplatků v šetření za rok 2015 (ČSÚ, 2016).

ČSÚ podrobněji sleduje platné poskytnuté licence za patenty, průmyslové a užitné vzory. V rámci výběru těchto titulů bylo v ČR poskytnuto 665 licencí v celkové hodnotě 4 717 mil. Kč (ČSÚ, 2016).

Poplatky za využívání duševního vlastnictví jsou také jednou z položek účtu platební bilance ČR. Jejich vývoj lze vyčíslit ze statistiky vedené pod hlavičkou České národní banky, dle metodiky OECD nazvané EBOPS 2010. V rámci těchto poplatků se započítávají např. licenční poplatky za ochranné známky, výsledky výzkumu a vývoje, software, audiovizuální a podobné produkty (ČNB, 2017; OECD, 2017).

Jejich vývoj za poslední 3 roky shrnuje tabulka č. 2.

Tabulka č. 2 - Poplatky za využívání duševního vlastnictví

Poplatky za využívání duševního vlastnictví (v mil. Kč)			
	2013	2014	2015
Příjmy	7 608,7	10 330,7	11 464,6
Výdaje	22 730,2	27 901,2	29 622,3
<b>Netto</b>	<b>-15 121,5</b>	<b>-17 570,5</b>	<b>-18 157,7</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle ČNB, 2017

Z uvedených údajů lze konstatovat, že Česká republika je v pozici plátce licenčních poplatků. Dle statistik OECD plynou do ČR příjmy z licenčních poplatků zejména z Číny, Ruska, Slovenska, Maďarska. Naopak ČR nejvíce platí z titulu licenčních poplatků do Německa, Japonska, Švýcarska, Velké Británie, Jižní Koreje a Nizozemska (do všech zemích přes 1 mld. Kč ročně) (OECD, 2017).

### 1.1.7 Licence v českém soukromém právu

Pro srovnání je uvedena také definice licence z pohledu soukromého práva dle zákona č. 89/2012 Sb., Občanského zákoníku (dále Občanský zákoník). Ten uvádí, že licenci se rozumí „oprávnění k výkonu práva duševního vlastnictví“ (Občanský zákoník, § 2358).

### 1.1.8 Princip tržního odstupu

Historicky prvním významným krokem určeným pro koordinaci, či až harmonizaci přímých daní, je pravidlo tržního odstupu (z anglického Arm's length principle – ALS). To bylo přijato v roce 1963 na půdě OECD a jeho prostřednictvím dochází ke stanovení převodních cen mezi spojenými osobami (obchodními korporacemi) na základě cen uplatňovaných při obdobných transakcích mezi navzájem nepropojenými (kapitálově či osobně) subjekty (Široký, s. 74, 2013).

Výstupem použití tohoto pravidla je určení daňové „ALS ceny“. Takovou cenou se rozumí cena, která by byla stanovena na převod zboží, služeb či nehmotného majetku na trhu za podobné převody mezi nezávislými subjekty (Široký, s. 74, 2013).

Obecně lze princip tržního odstupu v českém právním prostředí definovat jako **použití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmu** (MFČR, 2011a).

Pro určení souladu transferových cen s principem tržního odstupu je pohlíženo na následující 2 zásady:

- Na jednotlivé členy skupiny nadnárodních podniků se pohlíží jako by byli samostatnými podniky. Mají tedy imaginární postavení samostatných daňových subjektů,
- pozornost je upřena na povahu obchodů mezi nimi. Je tedy sledováno, kam obchody plynou, jaký je obsah transakce apod. (MFČR, 2011a).

Mezinárodní úpravu principu tržního odstupu lze najít v Modelových smlouvách OECD i OSN, ve článku 9 (blíže rozepsáno v kapitole 2.1.2, str. 36–37). Tuzemská úprava se nachází v ZDP, v § 23, odst. 7.

### 1.1.9 Sdružené podniky

Definice sdružených podniků je uvedena v Modelové smlouvě OECD, článku 9, odst. 1. Překlad tohoto ustanovení poskytuje Pokyn D – 332 vydaný Ministerstvem financí ČR. Podniky můžeme označit za sdružené, pokud:

*„a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo*

*b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,*

*a jestliže v jednom i druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohodly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoli zisky, které nebyť těchto podmínek by byly docíleny jedním z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny“* (MFČR, 2011).

V další části tohoto ustanovení se pojednává o podmínkách pro uplatnění principu tržního odstupu, jenž bude definován v následujících kapitolách této práce.

Česká legislativa využívá pojem „**Spojené osoby**“. Tento je blíže definován ZDP, konkrétně v § 23, odst. 7, tak, že se jím rozumí následující:

„a) *kapitálově spojené osoby, přitom*

1. *jestliže se jedna osoba přímo [zdůrazněno autorem] podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,*
2. *jestliže se jedna osoba nepřímo [zdůrazněno autorem] podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, [...] a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,*

b) *jinak spojené osoby, kterými jsou osoby*

1. *kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,*
2. *kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,*
3. *ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
4. *blízké,*
5. *které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty [zdůrazněno autorem]*

*Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.“ (ZDP, § 23).*

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že česká právní úprava významně rozšiřuje oblast subjektů, kterou převodní ceny oproti modelové smlouvě OECD postihují.

#### 1.1.10 Transferová cena

V širším pojetí lze za převodní neboli transferovou cenu považovat takovou cenu, která je uplatňována u transakcí mezi subjekty, jež jsou vzájemně personálně nebo ekonomicky spojené. V mezinárodní terminologii, především u smluv o zamezení dvojího zdanění, se pak hovoří o sdružených podnicích (MFČR, 2011).

V české právní úpravě je základní princip transferových cen promítnut v úvodu § 23, odst. 7 ZDP. V případě, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými, nespojenými osobami v běžném obchodním styku za stejných či obdobných podmínek, a takový rozdíl není uspokojivě doložen, základ daně poplatníka bude o zjištěný rozdíl upraven.

Pokud není možné určit cenu, která by byla sjednána nespojenými osobami, použije se již zmíněné ocenění cenou obvyklou (ZDP, § 23).

Český poplatník má dále možnost požádat svého místně příslušného správce daně o vydání **rozhodnutí o závazném posouzení**, zda způsob, jakým vytvořila cenu v obchodním vztahu s osobou, která je vůči němu posuzována za spojenou osobu (viz kapitola 1.1.9, str. 27–29), odpovídá způsobu, kterým by byla cena vytvořena mezi nezávislými osobami (ZDP, § 38nc).

S podáním žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení ceny je spjat poplatek ve výši 10 000 Kč. Výše tohoto poplatku je upravena zákonem č. 634/2004 Sb. o správních poplatcích (dále jen ZSprPopl), v příloze tohoto zákona (ZSprPopl, Příloha, Část 1, Položka 1, bod 1., písm. n)).

V mezinárodním kontextu se toto rozhodnutí o závazném posouzení ceny řadí mezi tzv. předběžné cenové dohody (**Advance Pricing Agreement – APA**) (OECD.org, 2013).

Otázka tématu manipulace s převodní cenou je v kontextu mezinárodního zdaňování již zavedená a vyvstává především u nadnárodních společností ve vztazích mezi mateřskou

společností a jejími spřízněnými podniky v jiných zemích. Podniky v rámci skupiny mají jen malou míru nezávislosti vůči mateřské společnosti. Pokud mezi podniky jedné nadnárodní společnosti dochází k obchodním transakcím, může být cena stanovena nejen na základě ekonomické reality, ale vliv na ni může mít i daňové plánování, jenž využívá mezery v legislativě jednotlivých zemí (Rylová, s. 18, 2012).

Tématem daňového plánování se detailněji věnuje mnoho jiných autorů, např. Kaushal Kumar Agrawal se svými publikacemi *Corporate Tax Planning* (2007), či *Direct Tax Planning and Management* (2007), nebo bratři Zolman Cavitch a Matthew Cavitch ve své publikaci *Tax Planning for Corporations and Shareholders: Forms* (2017).

#### **1.1.11 Cena obvyklá**

Na cenu obvyklou se ZDP odkazuje v § 23. K jejímu použití dojde až v případě, pokud nelze určit cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, dle právního předpisu upravujícím oceňování majetku. Určení převodní ceny pomocí ceny obvyklé je tedy oprávněné až jako poslední možnost. (ZDP, § 23).

Právním předpisem upravující cenu obvyklou je v tuzemské právní úpravě zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (dále Zákon o oceňování majetku), a jeho prováděcí vyhláška určující podrobnosti ocenění. Tato prováděcí vyhláška je pravidelně každoročně novelizována, především z důvodu zohlednění inflace do koeficientů změny cen staveb. Dále je od 1. 1. 2014 účinná vyhláška č. 441/2013 Sb. (MFČR, 2014).

Dalším tuzemským právním předpisem, který se zabývá obvyklou cenou je zákon č. 526/1990 Sb. o cenách (dále Zákon o cenách), který ji popisuje jako peněžní částku sjednanou při nákupu a prodeji, a ve které jsou zohledněny záležitosti hospodářské soutěže a regulace cen (MFČR, 2014).

Zákon o cenách v § 2, odst. 7 stanovuje, že se obvyklou cenou rozumí cena shodného či z hlediska užití porovnatelného nebo vzájemně zastupitelného zboží, která je volně sjednávána mezi prodávajícím a kupujícím, jež jsou na daném trhu z hlediska

ekonomického, kapitálového nebo personálního nezávislí. Tento trh rovněž není ohrožován omezeními hospodářské soutěže. Pokud není možné zjistit cenu obvyklou na trhu, určí se cena pro posouzení (posuzuje, zda nedochází ke zneužití hospodářského postavení), kalkulačním propočtem ekonomicky oprávněných nákladů a přiměřeného zisku dle dalších ustanovení zákona o cenách (Zákon o cenách, § 2).

Zákon o oceňování majetku v § 2, odst. 1 stanoví, že majetek a služby se oceňují obvyklou cenou, není-li dále v zákoně uvedeno jinak. V případě, že zákon uvádí jinak, určí se tzv. cena zjištěná. Cenou obvyklou se rozumí taková cena, které by bylo dosaženo prodejem stejného či obdobného majetku nebo při poskytování stejné či obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Zároveň se do takové ceny promítají všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, nikoli však vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů kupujícího a prodávajícího nebo vliv zvláštní obliby. Osobními poměry se rozumí zejména vztahy majetkové, rodinné či jiné osobní vztahy mezi kupujícím a prodávajícím (Zákon o oceňování majetku, § 2).

Je však třeba mít na paměti, že v případech, kdy jiný právní předpis odkazuje pouze na právní předpis upravující oceňování, obvyklá cena se použije pouze pro takový majetek, pro který zákon o oceňování nestanoví jiný způsob oceňování, tedy cenu zjištěnou (MFČR, 2014).

#### **1.1.12 Pokyny Ministerstva financí ČR**

Pokyny MFČR obsahují průřez mezinárodního a unijního práva do české legislativy, např. pro definice principu tržního odstupu nebo postupu pro stanovení transferových cen. Především se jedná o aktuálně platné pokyny D – 332 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakce mezi sdruženými podniky – převodní ceny, D – 333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami, D – 334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. Dále se k pokynům podávají prostřednictvím MFČR různé komentáře, jako např. Komentář k určování obvyklé ceny (ocenění majetku a služeb).

Kromě Ministerstva financí vydává pokyny rovněž **Generální finanční ředitelství** – jedná se např. o Pokyn GFR D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky.

## 1.2 Daňové úniky u transferových cen a boj proti nim

Česká legislativa přesně nedefinuje či nevymezuje pojem daňový únik. Obecně lze za daňový únik posuzovat situaci, kdy dojde k minimalizaci, případně až nulaci daňové povinnosti ze strany poplatníka daně. Pokud je krácení daně provedeno v mezích zákona, ale takovým způsobem, který zákonodárce nezamýšlel, jedná se o vyhýbání se placení daně (*Tax Avoidance*, rovněž Legální daňový únik). Přestože se jedná o legální možnost vyhnouti se placení daně, subjekt se již pohybuje v pomyslné „šedé zóně“. V případě, kdy dojde k překročení hranice zákona, jedná se již o daňový únik (*Tax Evasion*) (Šíroký, s. 94, 2015).

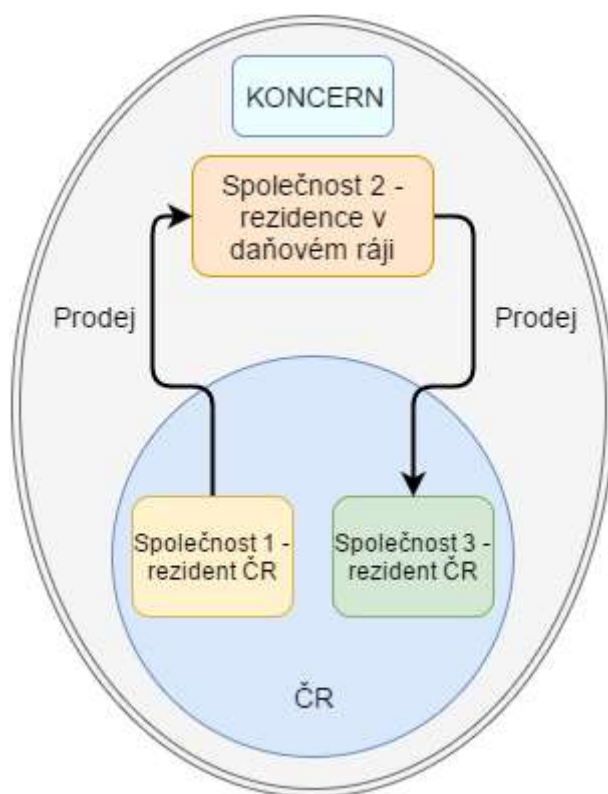
V kontextu **manipulace s převodní cenou** se daňové úniky nejčastěji provádí navýšením pořizovací ceny (což bývá zneužíváno při importu), anebo snížením prodejní ceny při exportu (Rylová, s. 18, 2012).

Výše uvedené lze názorně zobrazit na zjednodušeném příkladu:

Společnost 1, která je daňovým rezidentem ČR, dodá zboží za nízkou cenu společnosti 2, která má daňový domicil v některém z daňových rájů. Společnost 2 okamžitě zakoupené zboží prodá dále jiné společnosti v České republice – společnosti 3, ovšem za několikanásobně vyšší cenu. V případě, že všechny tři společnosti patří do jednoho koncernu, dochází z celé této operace k vytvoření daňového zisku pomocí daňového úniku. Společnost 1 platí nízkou daň, jelikož prodala zboží za nízkou cenu. Společnosti 2 vznikl velký zisk, avšak díky výhodným podmínkám daňového ráje je její daňová povinnost rovněž nízká. Společnost 3 si sníží svůj daňový základ tím, že nakupuje za vysokou cenu (Rylová, s. 18, 2012).



Obrázek č. 2 - Schéma k ilustrativnímu příkladu na daňový únik



Zdroj: Vlastní zpracování dle Rylové, 2012

## 2 MEZINÁRODNÍ AKTIVITY V OBLASTI TRANSFEROVÝCH CEN

Mezinárodní dvojí zdanění příjmů a majetku je považováno za nechtěný jev, jehož důsledkem je snížení zisku. Dále kvůli němu dochází ke snižování motivace jednotlivých subjektů k aktivitám na území jiných států. Vznik tohoto jevu je důsledkem kolize dvou či více právních systémů odlišných států (stát zdroje, stát rezidence) (Široký, s. 116, 2013).

### 2.1 Mezinárodní úprava – aktivity OECD

#### 2.1.1 Modelová smlouva OECD

V roce 1963 dochází v rámci OECD k přijetí poměrně obsáhlého množství doporučení, na jejichž základě mělo dojít k revidování stávajících smluv. Spolu s revizemi však postupně vyvstávaly další otázky a návrh vzorové dohody o zamezení dvojího zdanění byl o tyto postupně doplňován. V roce 1977 byl přijat první jednotný model smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku organizací OECD (*OECD Model Tax Convention*). Model byl postupně aktualizován a doplňován. Modelová smlouva slouží jako základní kámen pro dohody o zamezení dvojího zdanění nejen mezi jednotlivými členskými státy EU či OECD, ale přejímají jej i nesmluvní státy těchto uskupení (Široký, s. 116, 2013).

Díky revizi modelu z roku 1992 byl učiněn krok k tomu, aby se modelová smlouva mohla stát jednotnou platformou, která bude pravidelně aktualizována a doplňována, a tím pádem mohla reflektovat aktuální dění v jednotlivých členských státech (OECD Publishing, 2015b).

K poslední revizi Modelové smlouvy došlo v roce 2014 (OECD Publishing, 2015b).

Samotná vzorová smlouva OECD není pro smluvní státy závazná a ponechává volnost při individuálním rozhodování o použití metod zamezení dvojího zdanění (Široký, s. 120, 2013).

Tabulka č. 3 - Články modelové smlouvy OECD

Číslo článku	Název česky	Název anglicky
1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	<i>Persons covered</i>
2	Daně, na které se smlouva vztahuje	<i>Taxes Covered</i>
3	Všeobecné definice	<i>General definitions</i>
4	Rezident	<i>Resident</i>
5	Stálá provozovna	<i>Permanent establishment</i>
6	Příjmy z nemovitého majetku	<i>Income from immovable property</i>
7	Zisky podniků	<i>Business profits</i>
8	Mezinárodní doprava	<i>Shipping, inland waterways transport and air transport</i>
<b>9</b>	<b>Sdružené podniky</b>	<b><i>Associated enterprises</i></b>
10	Dividendy	<i>Dividends</i>
11	Úroky	<i>Interest</i>
<b>12</b>	<b>Licenční poplatky</b>	<b><i>Royalties</i></b>
13	Zisky ze zcizení majetku	<i>Capital gains</i>
14	Nezávislá povolání [vypuštěno]	<i>Concerning the Taxation of Independent Personal Services [deleted]</i>
15	Příjem ze zaměstnání	<i>Income from Employment</i>
16	Tantiémy	<i>Directors' fees</i>
17	Umělci a sportovci	<i>Entertainers and sportpersons</i>
18	Penze	<i>Pensions</i>
19	Veřejné funkce	<i>Government service</i>
20	Studenti	<i>Students</i>
21	Ostatní příjmy	<i>Other income</i>
22	Majetek	<i>Capital</i>
23A	Vyloučení dvojího zdanění metodou vynětí	<i>Exemption method</i>
23B	Vyloučení dvojího zdanění metodou zápočtu	<i>Credit method</i>
24	Zákaz diskriminace	<i>Non-discrimination</i>
25	Řešení případů dohodou	<i>Mutual agreement procedure</i>
26	Výměna informací	<i>Exchange of information</i>
27	Pomoc při výběru daní	<i>Assistance in the collection of taxes</i>
28	Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů	<i>Members of diplomatic missions and consular posts</i>

29	Územní působnost	<i>Territorial extension</i>
30	Vstup v platnost	<i>Entry into force</i>
31	Výpověď	<i>Termination</i>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Nerudové, 2009 a OECD Publishing, 2015b

Použitím modelu OECD pro zdanění příjmu a majetku mohou nastat 3 situace:

- Dojde ke zdanění příjmu a majetku ve státě zdroje bez omezení;
- Proces zdanění příjmu a majetku ve státu zdroje bude podléhat omezení;
- Ve státě zdroje nebude příjem a majetek zdaněn vůbec (Nerudová, s. 137, 2008).

### 2.1.2 Článek 9 Modelové smlouvy OECD

V devátém článku Modelové smlouvy OECD se pojednává o mezinárodním zamezení dvojího zamezení zisků sdružených podniků. Tento článek sestává ze dvou odstavců, o nichž bude blíže pojednáno.

Odstavec první stanoví následující:

V případě, kdy

- a) se podnik jednoho smluvního státu účastní přímo nebo nepřímo vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo
- b) se ty stejné osoby účastní přímo či nepřímo vedení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,

a pokud v těchto případech jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly nařízeny, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by, nebýt takovýchto podmínek, byly docíleny jedním z podniků, ovšem s ohledem na tyto podmínky dosaženy nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny (OECD Publishing, 2015b).

Ve druhém odstavci se pojednává o situacích, kdy jeden smluvní stát zahrne do zisků tohoto státu – a následně podrobí dani – zisky, které podniku druhého smluvního státu již byly zdaněny v tomto druhém státě, a druhý smluvní stát souhlasí, že zisky takto zahrnuté

jsou zisky, které by byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, pokud by podmínky sjednané mezi oběma podniky byly takové, jaké by byly sjednány mezi nezávislými podniky. Druhý stát následně upraví částku daně tam uloženou z těchto zisků. Při určování této úpravy se přihlíží k ostatním ustanovením Modelové smlouvy. V případě nutnosti se příslušné úřady obou smluvních států vzájemně poradí (OECD Publishing, 2015b).

### **Sjednané výhrady**

Česká republika má sjednanou smluvní výhradu k článku 9. Tato výhrada se týká neobsažení druhého odstavce do uzavíraných smluv, ovšem je připravena v rámci vyjednávání tento odstavec zahrnout do textu dané smlouvy, avšak současně s tím bude připojen odstavec třetí, který by omezoval možnost odpovídajícího přizpůsobení pro *bona fide* (z lat. jednání v dobré víře) případy (OECD Publishing, 2015b).

### **2.1.3 Článek 12 Modelové smlouvy OECD**

Článek 12 Modelové smlouvy OECD se zabývá oblastí zamezení dvojího zdanění licenčních poplatků.

První odstavec článku 12 Modelové smlouvy OECD stanoví, že licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě, vyplácené rezidentu druhého smluvního státu, podléhají zdanění v tomto druhém státě (OECD Publishing, 2015b).

Druhý odstavec je věnován obsahové náplni toho, co se rozumí pojmem licenční poplatek a stanoví následující: Jedná se o platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k literárním, uměleckým či vědeckým dílům včetně filmů, patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo postupu, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké (OECD Publishing, 2015b).

Třetí odstavec stanovuje, že ustanovení uvedená v prvním odstavci se nepoužijí v případě, kdy skutečný vlastník licenčních poplatků, který je rezidentem jednoho

smluvního státu, vykonává v druhém státě, ve kterém mají licenční poplatky zdroj, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže právo nebo majetek, které dávají vznik licenčním poplatkům, se skutečně vážou k této stálé provozovně. Taková situace vede k využití příslušných ustanovení článku 7 modelové smlouvy OECD (OECD Publishing, 2015b).

Problematika stálé provozovny je velmi obsáhlým tématem, klíčovým pojmem v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů, avšak s ohledem na zaměření a rozsah práce jí nebude věnována pozornost.

Poslední, čtvrtý odstavec článku 12, v sobě má zakomponovanou aplikaci tržního odstupu. Pokud částka licenčních poplatků, které se vztahují k užití, právu nebo informaci, za které jsou placeny, přesahuje v důsledku zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi oběma z nich a třetí osobou částku, kterou by byl smluvil plátec se skutečným vlastníkem v případě, že by takové vztahy neexistovaly, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto posledně zmíněnou částku. Část plateb, která ji přesahuje, bude v tomto případě zdaněna v souladu s právními předpisy každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením modelové smlouvy (OECD Publishing, 2015b).

### **Sjednané výhrady**

Česká republika má vyjednané zvláštní výhrady k článku 12 modelové smlouvy OECD. Od aktualizace modelové smlouvy v roce 1997 je zahrnut dodatek k odstavci prvnímu, kterým si ČR vyhrazuje zdaňovat sazbou 10 % takové licenční poplatky, které podle české legislativy mají zdroj na území ČR. Dále si ČR vyhradila právo podrobit příjmy za užití nebo práva na užití softwarových práv odlišnému daňovému režimu, než mají autorská práva (OECD Publishing, 2015b).

Dále má ČR sjednanou výhradu ke druhému odstavci. Ta umožňuje rozšíření pojmu licenční poplatek i na náhrady či práva za užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení (OECD Publishing, 2015b).

V ZDP je tato výjimka promítnuta v § 19, odst. 7, kde je uvedeno, že se licenčním poplatkem rozumí také příjem z nájmu nebo jakéhokoliv jiného využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.

#### **2.1.4 Eroze základu daně a převodu zisků (BEPS)**

Proces integrace národních ekonomik a trhů, který se v posledních letech neustále zrychluje, zatěžuje mezinárodní daňové zákony, jejichž podoba se začala formovat před více než stoletím. Slabá místa současných zákonů a pravidel vytváří příležitosti pro tzv. erozi základu daně a převody zisků – BEPS (z angl. *Base Erosion and Profit Shifting*) (OECD Observer, s. 3, 2015).

Díky výše uvedenému se nadnárodním korporacím otevírají možnosti výrazné optimalizace jejich daňového zatížení (Nerudová, s. 36, 2014).

V polovině roku 2013 byl na půdě OECD sestaven a předložen **akční plán**, který stanovuje 15 specifických akcí, jež je nutné vykonat pro to, aby státy měly dostatečně kvalitní nástroje pro zabránění eroze základu daně a převodu zisků (Nerudová, s. 36, 2014).

Tyto akce shrnuje tabulka č. 4.

Tabulka č. 4 - Akce OECD pro minimalizaci dopadu BEPS

Číslo akce	Popis akce
1	Daňové výzvy v oblasti digitální ekonomie
2	Neutralizace efektů plynoucích ze zapojování hybridních nástrojů nebo entit do struktur
3	Posílení CFC pravidel
4	Zamezení eroze daňových základů prostřednictvím odpočtů a jiných finančních plateb
5	Efektivní boj proti škodlivým daňovým praktikám - zlepšení transparentnosti a požadování ekonomické přítomnosti v preferenčních jurisdikcích
6	Zamezení zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění
7	Zamezení obcházení vzniku stálé provozovny
8	<b>Zabránění nesprávně oceněným pohybům nehmotného majetku mezi členy nadnárodní skupiny</b>
9	Zajistit, aby způsob tvorby převodních cen nebyl ovlivněn nevhodnou alokací rizik a kapitálu mezi členy skupiny
10	Stanovení pravidel pro ocenění vnitropodnikových transakcí, které mezi nezávislými společnostmi nastávají ojediněle
11	Zavedení metodiky ke sbírání a analyzování dat o přijatých opatřeních BEPS
12	Požadovat na daňových poplatnících odkrytí struktur a uspořádání jako výsledku agresivních daňových opatření
13	Přehodnocení transfer pricing dokumentace
14	Zefektivnění mechanismu řešení mezinárodních daňových sporů
15	Vyvinutí multilaterálního nástroje, který by pomohl implementovat opatření, která budou vytvořena v rámci BEPS

Zdroj: Vlastní zpracování dle Nerudové, 2014



Tyto akce by měly vést k různým vylepšením pravidel pro transferové ceny tak, aby se více zaměřovala na specifické problémy produkující v současné době nežádané efekty, s důrazem na nehmotný majetek. Dále by měla být stanovena efektivnější pravidla pro zabránění daňovým únikům, stejně jako nalezení řešení pro více efektivní kontrolu škodlivých daňových režimů. Rovněž by měla být nalezena a stanovena pravidla pro nakládání s vnitroskupinovými finančními transakcemi (Nerudová, s. 36, 2014).

Vzhledem k zaměření této práce bude alespoň částečně přiblížena úprava **Akce 8**, jež se zabývá nehmotnými aktivy, a která byla přijata v roce 2015. Ta je rozdělena do čtyř hlavních částí:

- Identifikace nehmotného aktiva.

V této části je přiblížena definice nehmotného majetku pro účely stanovení transferové ceny jako majetku, který není hmotným ani finančním majetkem, a které může být vlastněno či řízeno pro použití v komerčních aktivitách, a jehož použití nebo převod by byl kompenzován, pokud by byl součástí transakce mezi nespojenými osobami za srovnatelných podmínek (EY, 2015).

Dále jsou poskytnuty typy nehmotného majetku, které do výše uvedené definice spadají. Jedná se o ochranné známky, patenty, obchodní tajemství, smluvní práva či know-how. Také došlo k úpravě definice marketingového nehmotného aktiva na takové, které napomáhá při komerčním užití zboží či služby nebo je pro propagaci zboží či služby nezbytné. Nakonec jsou zmíněny i další faktory pro srovnávací analýzu. Jde např. o skupinový synergický efekt a specifika regionálního trhu (EY, 2015).

- Vlastnictví nehmotného aktiva a jejich transakce zahrnující vývoj, rozšiřování, údržbu, ochranu a užití majetku.

Akce 8 v této části zdůrazňuje, že samotné vlastnictví nehmotného aktiva nezajišťuje vlastníkově jakékoli právo na příjem z jeho užívání. Oproti tomu ekonomická návratnost nehmotného majetku, obdobně jako náklady a ekonomická zátěž s ním spojené, je dána alokací subjektům, které se starají o funkce tvorby hodnoty (tzv. DEMPE funkce – *Developing, Enhancing, Maintaining, Protecting, Exploiting*) (EY, 2015).

Pokud tak podnik není skutečným vlastníkem nehmotného aktiva, avšak vykonává výše uvedené DEMPE funkce, měla by mu být vyplacena odměna v souladu s pravidlem tržního odstupu (EY, 2015).

- Transakce zahrnující převod nebo užití nehmotných aktiv.

Tato část Akce 8 obsahuje popis dvou typů transakcí – transakce obsahující převod majetku či práv k majetku a transakce zahrnující užití nehmotného majetku ve spojitosti s prodejem zboží či poskytnutými službami (EY, 2015).

- Doplňkové pokyny pro určení podmínek pravidla tržního odstupu v případech transakcí s nehmotným majetkem.

Dle těchto pokynů u transakcí s nehmotným majetkem mezi spojenými osobami bude jednostranná srovnávací analýza nedostatečná, a to i v případech, kdy je použití metody srovnávací ceny určeno jen pro jednu ze stran (EY, 2015).

Vzhledem ke skutečnosti, že korelace mezi náklady na vývoj nehmotného aktiva a jeho hodnotou po dokončení je značná jen zřídka, nedoporučuje se použití oceňovacích metod na základě nákladů. Proto bude častěji docházet k užití metod srovnatelné neřízené ceny, či metody rozdělení zisku. OECD však zdůrazňuje možné obtíže zejména v situacích, kdy předmětem transakce bude jedinečné a hodnotné aktivum (více o metodách stanovení převodních cen v kapitolách 3.2 a 3.3, str. 65–79) (EY, 2015).

Doporučení OECD sice nejsou závazná, ale dá se očekávat, že státy tato opatření přijmou jako formu určitého „minimálního standardu“ a budou se jej snažit implementovat. Navíc byla řada opatření navržena alternativně, aby státům poskytla flexibilitu při implementaci (MFČR, 2016).

## **2.2 Mezinárodní úprava – aktivity OSN**

### **2.2.1 Modelová smlouva OSN**

V reakci na ekonomické a hospodářské změny došlo na půdě Organizace spojených národů (OSN) v roce 1990 ke vzniku další modelové smlouvy pro zamezení dvojího zdanění mezi státy. Tato vzorová smlouva pak slouží zejména pro uzavírání smluv mezi

vyspělými státy na straně jedné a rozvojovými státy na straně druhé. Důraz je kladen na zdanění příjmů ve státech jejich zdroje. Modelová smlouva OSN vychází z modelu OECD a obdobně jako modelová smlouva OECD ani vzor OSN není multilaterální dohodou a není pro smluvní státy závazný. Je ponechán prostor pro smluvní jednání a individuální úpravy, založené na dohodě smluvních stran (Šíroký, s. 90, 2015).

Při bližším pohledu na strukturu modelové smlouvy OSN je patrné, že je s modelovou smlouvou OECD téměř shodná. Hlavní rozdíly lze spatřit až ve významu a obsahu jednotlivých článků. Struktura modelové smlouvy OSN je zobrazena v příloze I. této práce.

Odlišnosti se týkají následujících ustanovení:

- Stálá provozovna,
- zisky podniků,
- dividendy,
- úroky,
- **licenční poplatky,**
- zisky ze zcizení majetku,
- ostatní příjmy (Nerudová, s. 141, 2008).

Model OSN dále nestanoví výši sazby srážkové daně v případě dividend, úroků a licenčních poplatků a ponechává tím prostor pro bilaterální jednání smluvních stran. S ohledem na zaměření této práce je vhodné uvést, že v případě licenčních poplatků umožňuje model OSN poplatky tohoto typu zdanit ve **státě zdroje** za podmínky, že uložená daň nepřesáhne určité procento z hrubé částky (Kubátová, 2006).

### 2.2.2 Článek 9 Modelové smlouvy OSN

V článku 9 je pozornost směřována na oblast sdružených podniků.

Vzhledem k faktu, že text odstavců 1 a 2 Modelové smlouvy OSN je totožný s tím, jenž je uveden v Modelové smlouvě OECD (a byl popsán v předchozí kapitole), nebude v této části znovu opakován. Oproti tomu bude pozornost věnována třetímu odstavci tohoto článku.

Jeho znění obsahuje následující: Ustanovení druhého odstavce se nepoužijí tehdy, kdy soudní, administrativní či jiné právní řízení dospělo k závěru, že skutečnostmi, které daly vzniknout úpravám zisku zneužitím výkladu odstavce prvního, jeden ze zmíněných podniků podléhá postihu z důvodu podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbání (United Nations, 2011).

### **2.2.3 Článek 12 Modelové smlouvy OSN**

Na rozdíl od Modelové smlouvy OECD obsahuje 6 odstavců, které budou blíže představeny v následujícím textu.

Obsah prvního odstavce koresponduje s výše uvedenou úpravou Modelové smlouvy OECD: Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě, které plynou rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě (United Nations, 2011).

Druhý odstavec však umožňuje provést zdanění státu zdroje. Úprava je pak následující: Licenční poplatky však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, kde mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne \_\_ % (zde je smluvním státům dán prostor k bilaterálnímu vyjednávání) hrubé částky licenčních poplatků (United Nations, 2011).

Ve třetím odstavci je stanoven obsah pojmu licenční poplatky. Tento výraz označuje platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva, filmů nebo pásek užívaných pro rozhlasové nebo televizní vysílání, patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo postupu nebo jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké (United Nations, 2011).

Odstavec čtvrtý stanovuje, že ustanovení uvedená v odstavcích 1 a 2 se nepoužijí v případech, kdy skutečný vlastník poplatků, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají licenční poplatky zdroj, svoji

činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, anebo v druhém smluvním státě vykonává činnost nezávislého povolání, pokud právo nebo majetek, které dávají vznik licenčním poplatkům, se skutečně vážou k činnosti této stálé provozovny, resp. k obchodním aktivitám spojených s vykonáváním nezávislého povolání. Taková situace povede k užití ustanovení článku 7 – Stálá provozovna, nebo článku 14 – Nezávislá povolání (United Nations, 2011).

Pátý odstavec je dále zaměřen na činnost stálé provozovny ve smluvním státě. Jeho úprava je následující: Předpokládá se, že licenční poplatky mají zdroj ve smluvním státě, pokud je plátcem rezident smluvního státu. Pokud plátce licenčních poplatků, ať je či není rezidentem některého ze smluvních států, má ve smluvním státě stálou provozovnu, ve spojení s níž vznikla povinnost platit licenční poplatky, a tyto jdou k tíži stálé provozovny, má se za to, že takové licenční poplatky mají zdroj ve státě umístění stálé provozovny (United Nations, 2011).

Poslední, šestý odstavec zahrnuje ve své dikci pravidlo tržního odstupu. V případech, kdy částka licenčních poplatků, které se vztahují k užití, právu nebo informaci, za které jsou placeny, přesahuje, v důsledku zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi oběma z nich a další osobou, částku, kterou by byl sjednal plátce se skutečným vlastníkem za situace, kdy by neexistovaly takové vztahy, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto posledně zmíněnou částku. Část plateb, která částku přesahuje, bude v takovém případě zdaněna v souladu s právními předpisy každého smluvního státu, s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy (United Nations, 2011).

#### **2.2.4 Pohled OSN na transferové ceny**

Kvůli aktuálnosti a mezinárodnímu dopadu většina členských států spolupracuje a navzájem si pomáhá při adresování vzniknuvších sporných otázek. Tím se minimalizují spory v daňových otázkách, a zároveň se zefektivňuje snaha členských států v boji proti přesunu zisků mezi jednotlivými státy, v nichž mezinárodní společnosti uskutečňují svoji činnost (United Nations, 2013).

Klíčovým bodem pro řešení transferových cen je obdobně jako u organizace OECD ustanovení článku 9 Modelové smlouvy, pomocí něhož dochází k aplikaci principu

tržního odstupu. Princip tržního odstupu se stal standardem pro rozvinuté i rozvojové země. Pro státy, které vyhledávají pomoc s aplikací či určením, zda obchodní transakce mezi nadnárodními podniky splňují pravidlo tržního odstupu, vydalo OSN příručku, již se mohou řídit. (United Nations, 2013).

Příručka OSN k transferovým cenám zahrnuje několik oblastí, jež podrobně rozebírá. Struktura hlavních kapitol je následující:

- Úvod k transferovým cenám;
- Obchodní rámec;
- Obecné právní prostředí;
- Zavedení transferových cen v rozvojových zemích;
- Srovnávací analýza;
- Metody určení transferových cen;
- Dokumentace k transferovým cenám;
- Hodnocení rizik;
- Vyhýbaní se sporům a řešení sporů;
- Praktiky zemí (United Nations, 2013).

Příručka je považovaná za neustále se rozvíjející dokument, který by měl být neustále revidován a přezkoumáván. Výbor expertů vyčlenil podvýbor, který se blíže zabývá dodržováním článku 9 Modelové smlouvy. Dále by se tento podvýbor měl věnovat tvorbě dodatečných ustanovení o vnitroskupinově poskytovaných službách, poplatcích manažerům a nehmotných aktivech. Pokud by v době jeho činnosti vyvstaly nové body zájmu, má podvýbor mandát je adresovat a podávat k nim svá vyjádření (Sollund, 2014).

## **2.3 Aktivita Evropské Unie**

### **2.3.1 Harmonizace a koordinace přímých daní**

Daňová harmonizace byla *de iure* zakotvena ve Smlouvě o Evropských společenstvích (dále jen SES) již roku 1957, a to ve článku 99 této smlouvy (pozn. Ve Smlouvě o fungování EU, dále jen SFEU, byl tento článek přečíslován na článek 112). V něm je uvedeno, že na půdě Evropské Unie budou přijata ustanovení vedoucí k harmonizaci

v takovém rozsahu, jaký bude nezbytný pro fungování jednotného vnitřního trhu. Článek 99 SES se však týká pouze harmonizace nepřímých daní – daně z obratu, resp. daně z přidané hodnoty, spotřebních daní a jiných nepřímých daní (Nerudová, s. 38, 2014; EUR-Lex, 2012).

Harmonizace přímých daní není zakotvena v žádném článku této smlouvy, avšak ji lze nepřímo dovozovat z ustanovení článku 100 SES (pozn. V SFEU byl tento článek přečíslován na článek 113). Ten stanoví, že:

*„Evropský parlament a Rada řádným legislativním postupem po konzultaci s Hospodářským a sociálním výborem přijímají opatření ke sbližování ustanovení právních a správních předpisů členských států, jejichž účelem je vytvoření a fungování vnitřního trhu“* (Nerudová, s. 38, 2014; EUR-Lex, 2012).

Rozšířením ustanovení článku 100 SES, resp. 113 v SFEU, je následný článek 101 SES, resp. 114 v SFEU, který uvádí, že harmonizace uvedená v článku 100 SES, resp. 113 v SFEU je rozšířena tak, aby byla pokryta i taková fiskální ustanovení, jež vyžadují jednomyslnost (Nerudová, s. 38, 2014).

Při hodnocení úspěšnosti či hloubky spolupráce členských zemí EU v oblasti přímých daní můžeme rozlišovat dvě oblasti. Co se týče poskytování vzájemných informací, tvorby smluv o zamezení dvojího zdanění, boji proti daňovým rájům, tak státy EU došly k významnému sladění a shodě. Oproti tomu samotná harmonizace přímých daní stagnuje. V současnosti probíhá harmonizace přímých daní především pomocí judikátu Soudního Dvora. V této souvislosti se hovoří o tzv. negativní harmonizaci (Široký, s. 69, 2013).

Negativní harmonizace však není harmonizací v pravém slova smyslu, jelikož nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy, nestanovuje shodné postupy pro její dosažení, a proto nikdy nemůže dojít ke stavu, kdy budou ve všech členských zemích EU platit stejná pravidla (Nerudová, s. 19, 2014).

Příčinu stagnace harmonizačního procesu lze spatřovat ve dvou skutečnostech:

- Rozdílnost účetních systémů jednotlivých členských zemí. Na straně jedné jsou systémy založené na tzv. daňovém účetnictví, které je využíváno například

v Německu a Rakousku. V tomto systému se výsledek hospodaření zároveň rovná daňovému základu.

- Neochota individuálních členských států k další harmonizaci, jelikož je považovaná za zásahy do fiskální suverenity, do vnitřní politiky státu při možném využívání korporátních daní jako nástroje hospodářské politiky (Široký, s. 69, 2013).

### **2.3.2 Arbitrážní konvence 90/436/EHS**

Důležitým bodem pro zabránění dvojího zdanění, ke kterému by potenciálně mohlo dojít kvůli rozdílnému chápání transferových cen v různých členských státech EU, byl podpis tzv. Arbitrážní konvence 90/436/EHS (*Convention on the elimination of profits of associated enterprises*) v roce 1990. Tato konvence od roku 1995 určuje principy a metody pro zabránění dvojímu zdanění z již výše uvedených důvodů a je pravidelně aktualizována (Široký, s. 81, 2013).

Konvencí je upraven postup pro případy, kdy správce daně jednoho členského státu v souvislosti s transferovými cenami zahrne do základu daně sdruženého podniku takový zisk, který však již byl v minulosti zdaněn správcem daně jiného členského státu EU. Arbitrážní konvence umožňuje zamezení dvojího zdanění vzájemnou dohodou. Nevypoví-li některý z členských států tuto konvenci, je automaticky každých 5 let obnovována. Dále se tato konvence vztahuje i na nově přistoupivší státy EU (Široký, s. 81, 2013).

Pro ČR vstoupila Konvence v platnost dne 1. října 2006. Byla rovněž ratifikována všemi státy EU, díky čemuž může být v praxi využívána daňovými subjekty. Ustanovení Arbitrážní konvence mají v souladu s Ústavou ČR, článku 10, aplikační přednost před ustanoveními vnitrostátních předpisů. Nedotýká se však plnění závazků v případě úpravy zisků sdružených podniků dle bilaterálně sjednaných smluv o zamezení dvojího zdanění (Finanční správa, nedatováno).



### 2.3.3 Směrnice 2003/49/ES

Jedná se o směrnici vedenou pod názvem „Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků“.

Tato směrnice zavádí jednotný systém zdaňování příjmů z úroků a licencí mezi obchodními korporacemi patřícími do jedné skupiny podniků. Směrnice eliminuje srážkovou daň a daň z úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami – obchodními korporacemi z odlišných členských států EU (Široký, s. 114, 2013).

Některá její významná ustanovení již byla zmíněna v kapitole 1.1.3 (str. 20).

### 2.3.4 Výměna informací

Historicky důležitým okamžikem při prohlubování spolupráce členských států bylo přijetí **směrnice 77/799/EHS**, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní. Touto směrnicí byla zavedena povinná výměna informací o hlavních přímých daních. Směrnice byla k 1. 1. 2013 **nahrazena směrnicí 2011/16/EU, o správní spolupráci** (Široký, s. 74–75, 2013).

Došlo k zavedení tří typů výměny informací:

- výměna na dožádání,
- automatická výměna,
- spontánní výměna (Široký, s. 74, 2013).

Výměna informací na dožádání je využívána v případech, kdy daňová správa požaduje odpověď na specifické otázky, které se mohou týkat pouze jednoho případu. Žádost může být podána až poté, kdy stát vyčerpal všechny dostupné národní zdroje informací (Rylová, s. 30, 2012).

Automatickou výměnou informací se rozumí systematické zasílání informací, které se týká specifických položek příjmu. Tyto informace jsou všeobecné povahy a většinou je dokáže zajistit stát na základě vlastního systému sběru informací. Informace jsou pak dále pravidelně a systematicky předávány (Rylová, s. 30, 2012).

Význam spontánní výměny informací spočívá v předávání informací získaných během kontroly daňového subjektu prováděné v jednom státě, které by mohly být pro druhý stát nějakým způsobem zajímavé. Spontánnost předání spočívá v tom, že jeden stát, který získá informaci, tuto předá druhému státu i bez žádosti (Rylová, s. 30, 2012).

Možnosti výměny informací však nejsou striktně omezeny výběrem pouze jednoho typu, naopak často dochází k jejich kombinacím. Směrnice nestanoví charakter informací, spíše popisuje mechanismus jejich výměny. Státy si na požádání vyměňují informace, jako např. statistické údaje, schémata daňových úniků, jež byly odhaleny a identifikovány, praktiky transferových cen apod. (Rylová, s. 30, 2012).

Za zmínku dále stojí Směrnice Rady 2014/107/EU, která postihuje oblast povinné automatické výměny informací v oblasti daní. Směrnice ve své preambuli dále uvádí důležitost výměny informací v boji proti daňovým únikům a podvodům, stejně jako nutnost jejího prosazování jako budoucího evropského i mezinárodního standardu pro transparentnost (EUR-Lex, 2014).

### **2.3.5 Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)**

Evropská Komise se snaží dosáhnout efektivnějšího a spravedlivějšího zdaňování právnických osob tak, aby bylo lépe přizpůsobené požadavkům moderní ekonomiky a bylo schopné flexibilněji reagovat na výzvy v této oblasti. Proto Evropská Komise ustanovila Komisi pro spravedlivé a efektivní zdaňování (rozhodnutím *COM (2015) 302 final*), jejíž akční plán už začaly svými návrhy doplňovat i jednotlivé členské státy EU. Za účelem ochrany konkurenčního prostředí rovněž Evropská Komise provádí šetření, zda některé členské státy neposkytují vybraným nadnárodním korporacím daňové výhody prostřednictvím zvlášť výhodných státních podpor (European Commission, 2016b).

Komise se svým působením snaží rovněž dosáhnout toho, aby všechny podniky působící na území EU platily daně tam, kde dochází ke skutečné tvorbě zisku a hodnot. Takový postup je nutný pro efektivní a konkurenční daňové prostředí, ovšem lze jej dosáhnout pouze zavedením společných a koordinovaných opatření. Komise z tohoto důvodu vytvořila v roce 2016 novou Směrnicí proti vyhýbání se daňovým povinnostem – *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)*, která pro celou EU stanoví právně závazná opatření

proti zneužívání daňového systému, a to s cílem zabránění přesouvání zisku a eroze základu daně. Tím tato legislativa navazuje na činnosti OECD a umožňuje státům pohotově, koordinovaně realizovat závazky v projektu OECD/G20 v oblasti BEPS (European Commission, 2016b).

Za účelem zajištění jednotného přístupu EU k novým ekonomickým výzvám rovněž probíhá revize preferenčních daňových režimů a pravidel stanovování transferových cen. Jedná se o zásadní opatření, jejichž cílem je poskytnutí jistoty obchodním korporacím během provádění reforem a zamezení vzniku mezer na jednotném vnitřním trhu (European Commission, 2016b).

Na rozdíl od doporučení OECD je směrnice, pokud projde legislativním a schvalovacím procesem, závazná pro všechny členské státy (MFČR, 2016).

### **2.3.6 Pravidla CFC a pravidla FIF**

V roce 1993 došlo k přijetí doporučení používat pravidla CFC (*Controlled Foreign Corporation Regime*) a pravidla FIF (*Foreign Investment Fund*). Prvně uvedené přikazuje domácímu daňovému rezidentovi zahrnout příjem, který mu plyne ze zadržovaných zisků zahraničních korporací, dle pravidel jeho země. Tím pádem je znemožněn odklad daňové povinnosti. Druhá uvedená skupina pravidel pak nalezne aplikaci v situacích, kdy daňovému rezidentovi plyne ze zahraničí portfoliový úrok (Široký, s. 83, 2013).

Nerudová (2014, s. 34) pravidla CFC definuje jako taková, na jejichž základě dochází k přímému zdanění příjmu zahraniční společnosti, jako by se jednalo o příjem akcionáře. Účelem zavedení těchto pravidel je eliminace potenciálního zisku vznikuvšího pomocí odložené domácí daňové povinnosti poplatníka.

FIF pravidla jsou dle Nerudové (2014, s. 34) především doplňkem CFC pravidel. Mají za cíl zabránit čerpání zisků z investic do investičních fondů se sídlem v jiné zemi podléhající nadstandardním daňovým zvýhodněním. Na rozdíl od CFC pravidel umožňují postihnout situaci, kdy poplatník nevlastní podstatnou účast na společnosti.

## **2.4 Komparace právních úprav**

V této části práce autor ve stručnosti shrne a porovná jednotlivé právní úpravy licenčních poplatků z pohledu jejich definice či práva států příjem podrobit zdanění. Dále budou srovnány právní úpravy s ohledem na určování transferových cen a s ním úzce spjatého pravidla tržního odstupu.

Shrnutí týkající se licenčních poplatků nabízí tabulka č. 5.

Shrnutí týkající se transferových cen a pravidla tržního odstupu je obsaženo v tabulce č. 6.

Tabulka č. 5 - Komparace právních úprav licenčních poplatků

	Právní úprava			
	ČR	Mezinárodní		Unijní
Základní právní předpis	Zákon o daních z příjmů	Modelová smlouva OECD	Modelová smlouva OSN	Směrnice Rady 2003/49/ES
Ustanovení definující LP	§ 19, odst. 7	Článek 12, odst. 2	Článek 12, odst. 3	Článek 2, písm. b)
Obsah definice	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Průmyslové licenční poplatky</li> <li>• Kulturní licenční poplatky</li> <li>• Příjmy z užívání movité věci</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Průmyslové licenční poplatky</li> <li>• Kulturní licenční poplatky</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Průmyslové licenční poplatky</li> <li>• Kulturní licenční poplatky</li> <li>• Příjmy z užívání movité věci</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Průmyslové licenční poplatky</li> <li>• Kulturní licenční poplatky</li> <li>• Příjmy z užívání movité věci</li> </ul>
Definice toho, co předpis nepovažuje za LP	Není stanovena	Není stanovena	Není stanovena	Článek 4, bod 1.
Právo zdanit má stát	Zdroje i rezidence; řídí se mezinárodní či unijní úpravou dle zásad aplikační přednosti	Rezidence	Primárně stát rezidence, avšak i stát zdroje; daň uložená ve státu zdroje nesmí přesáhnout určité – smluvně ujednané % hrubé částky	Rezidence
Maximální sazba pro stát zdroje	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 15 % pro průmyslové licenční poplatky, kulturní licenční poplatky, příjmy z užívání movité věci;</li> <li>• 35 % v případech nesmluvního státu, či neuzavřené smlouvě o výměně</li> </ul>	Není stanovena	Upravena v jednotlivých smlouvách	Není stanovena

	informací s druhým státem; řídí se mezinárodní smlouvou či unijní úpravou dle zásad aplikační přednosti			
Osvobození od zdanění	§ 19, odst. 1 písm. zj)	Neupravuje	Neupravuje	Článek 1, bod 1.

Zdroj: Vlastní zpracování dle OECD Publishing, 2015b; United Nations, 2011; Eur-lex, 2003; ZDP

Tabulka č. 6 - Komparace uplatňování pravidla tržního odstupu k transferovým cenám

	Právní úprava			
	ČR	Mezinárodní		Unijní
Základní právní předpis	Zákon o daních z příjmů	Modelová smlouva OECD	Modelová smlouva OSN	Arbitrážní konvence 90/436/EHS
Definice obsažena v	§ 23, odst. 7	Článek 9, odst. 1	Článek 9, odst. 1	Článek 4, odst. 1
Uplatňování dále upřesňováno	Pokyny MFČR, GFR	Směrnice OECD o převodních cenách	UN Practical Manual on Transfer Pricing	EU Joint Transfer Pricing Forum
Vazba pravidla tržního odstupu k LP	Není blíže stanovena	Článek 12, odst. 4	Článek 12, odst. 6	Směrnice Rady 2003/49/ES; článek 4, bod. 2.

Zdroj: Vlastní zpracování dle OECD Publishing, 2015b; United Nations, 2011; Eur-lex, 2003; ZDP

### 3 STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN DLE METODIKY OECD

Tato kapitola bude věnována popisu srovnávací analýzy, kterou je nutné provést před výběrem některé metody stanovení převodní ceny, a dále popisu několika metod, které mohou být použity pro stanovení ceny obvyklé a u transferových cen zhodnotit naplnění pravidla tržního odstupu, a nakonec popisu tvorby dokumentace k převodním cenám.

Prvním krokem pro stanovení převodní ceny je tedy tvorba srovnávací analýzy, na jejímž základě bude vybrána některá z metod, následně dojde k výpočtu této ceny. Závěrečným krokem je sestavení dokumentace pro správce daně.

Směrnice OECD, podobně jako Příručka OSN k transferovým cenám, rozlišuje dvě základní skupiny metod. Jedná se o metody transakční a metody ziskové. Cílem volby příslušné metody je nalezení té nejvhodnější pro konkrétní, hodnocený případ. Je tedy nezbytné porovnat silné a slabé stránky jednotlivých metod, např. pomocí dokumentu OECD Přehled srovnatelnosti a ziskových metod (Rylová, s. 321, 2012).

Je vhodné zdůraznit, že žádná z metod nemá univerzální platnost a nelze tak o některé z nich říci, že je všeobecně nejlepší možnou volbou. Rovněž však není nutné prokazovat, že určitá metoda není za daných okolností vhodná (Rylová, s. 321, 2012).

Sojka (s. 225, 2013) zdůrazňuje, že volba správné metody stanovení převodní ceny a výše převodní ceny je závislá především na logické ekonomické úvaze.

Směrnice OECD umožňuje uplatnění i jiných, než uvedených metod, za předpokladu, že budou v souladu s principem tržního odstupu. Pokud by došlo k uplatnění metody, která je s tímto pravidlem v rozporu, tak by se jednalo o nepřípustné jednání (Rylová, s. 333, 2013).

Členské státy OECD zdůrazňují svoji podporu shody na užití principu tržního odstupu a souhlasí s tím, že alternativní přístup, spočívající v rozdělení globálních zisků podle vzorce, by měl být odmítnut (Finanční správa, s. 12, 2010).

Zjednodušený přehled metod stanovení transferových cen přináší tabulka č. 7.



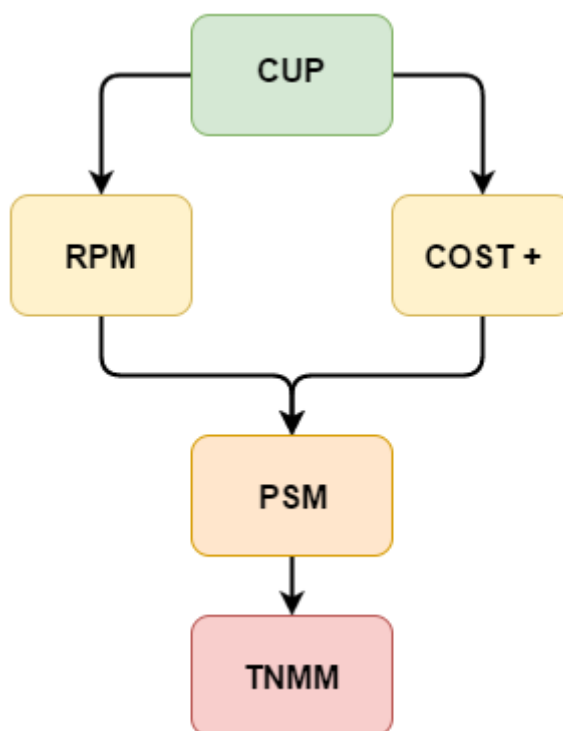
Tabulka č. 7 - Přehled metod stanovení převodních cen

	<b>METODA</b>	<b>CO SROVNÁVÁME?</b>	<b>VHODNOST POUŽITÍ</b>	<b>JAK APLIKOVAT?</b>
<b>TRANS-AKČNÍ METODY</b>	Srovnatelné nezávislé ceny CUP	Výkon by měl být stejný, nebo alespoň přibližně stejný	U převodu běžného zboží či služeb	Převodní cena je cena zboží nebo služeb v nezávislé transakci (s možnými úpravami)
	Ceny při opětovném prodeji RPM	Výkon by měl být zhruba srovnatelný	U výkonů, k nimž podnik nepřidává žádnou podstatnou hodnotu	Převodní cena je stanovena tak, aby sdružený podnik dosáhl stejného zisku, jakého by dosáhl nezávislý podnik
	Nákladů a přírážky CPM	Výkon by měl být zhruba srovnatelný	U převodu nedokončené výroby nebo převodu služeb	Převodní cena je stanovena tak, že k nákladům se připočte přiměřená zisková přírážka
<b>ZISKOVÉ METODY</b>	Rozdělení zisku PSM	Srovnání se neprovádí (obvykle)	V případech, kdy jsou transakce mezi sdruženými podniky velmi provázané	Přidělení zisku je založeno na rozdělení funkcí mezi sdruženými podniky navzájem
	Transakční metoda čistého rozpětí TNMM	Transakce by měla být zhruba srovnatelná	Pokud z důvodu rozdílů ve výkonech a trzích nelze nalézt srovnatelnou cenu	Převodní cena je odvozena od čistého ziskového rozpětí, které uskutečňuje nezávislý podnik, a to ve vztahu k přiměřenému základu (náklady, tržby apod.)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Rylové, s. 334, 2012

Doporučený postup výběru metody je od jednodušší metody CUP, přes další transakční metody až po Transakční metodu čistého rozpětí. Po stanovení transferových cen následuje vytvoření dokumentace k převodním cenám, do níž se uvede zdůvodnění výběru, resp. i „nevýběru“ té které metody (Solilová, Bílková, Vrtalová, s. 10, nedatováno).

Obrázek č. 3 - Doporučený postup výběru metody



Zdroj: Vlastní zpracování dle Solilové, Bílkové a Vrtalové, s. 10, nedatováno

Směrnice OECD doporučuje pro vhodné uplatnění pravidla tržního odstupu a nastavení transferové ceny u nehmotného majetku použít metodu CUP nebo metodu PSM, pokud to situace umožňuje. (OECD, 2010).

Typickými **problémy** při stanovení transferové ceny pro nehmotný majetek bývají rozdílnost oceňování takového majetku (historická versus tržní cena), používání různých účetních standardů (metody odpisování, tvorba opravných položek) napříč jednotlivými jurisdikcemi, anebo použití různých měn (OECD, 2010).

### 3.1 Funkční a srovnávací analýza

Primárním krokem při uplatnění principu tržního odstupu je provedení **komplexní srovnávací analýzy**. Předmětem této analýzy je komparace podmínek transakce řízené s podmínkami transakcí nezávislých. Řízená transakce je takový obchodní vztah, který je uskutečňován mezi sdruženými podniky. Za nezávislou transakci je považován obchodní vztah mezi navzájem nezávislými podniky (MFČR, 2011a).

Směrnice OECD vyžaduje, aby srovnávací analýza byla tvořena ekonomicky významnými funkcemi. Důležitost těchto faktorů je dána tím, že tržní ceny odráží funkce vykonávané oběma stranami transakce. Nezbytně nutně tak musí srovnávací analýze předcházet tvorba **funkční analýzy** (Wittendorff, s. 400, 2010).

#### 3.1.1 Funkční analýza

Funkční analýza je klíčovým prvkem pro stanovení převodní ceny řízené transakce. Je tedy nutné dbát na kvalitu jejího provedení. V případě nedbale provedeného rozdělení funkcí a rizik totiž hrozí, že bude špatně určena metoda stanovení transferové ceny, a tím v důsledku i její výsledná výše.

Cílem funkční analýzy je identifikace a komparace ekonomických aktivit mezi spojenými osobami. Jedná se např. o to, který z podniků účastníci se předmětné transakce je odpovědný (a jakou mírou) za výrobu, distribuci, marketing, výzkum a vývoj apod. Dodatečně by pak měly být v rámci řízené transakce zohledněny odchylky a provedeny nutné úpravy od funkcí prováděných nezávislými podniky.

Funkční analýza by krom rozdělení funkcí mezi sdruženými podniky měla identifikovat rizika spojená s transakcemi. Jedná se např. o finanční rizika (měnové riziko, riziko změny úrokové míry), operační rizika (selhání výrobních systémů), kreditní riziko, rizika v oblasti výzkumu a vývoje, environmentální rizika, politická rizika v zemích působení (vymahatelnost práva), tržní rizika (fluktuace nabídky a poptávky, nestálost zákazníků) a produktová rizika (odpovědnost za výrobky, záruky) (United Nations, 2013).

Pro identifikaci rizik literatura hovoří o tvorbě několika tzv. rizikových a funkčních profilů. Ty se dělí do dvou hlavních skupin – **výrobci a distributoři** – v závislosti na zkoumané straně transakce.

Rozdělení funkcí, resp. nesené funkce různých druhů (profilů) výrobců jsou shrnuty v tabulce č. 8. Pro různé profily distributorů a prodejců je směrodatná tabulka č. 9.

*Tabulka č. 8 - Nesené funkce různých druhů výrobců*

FUNKCE (A – ano, N – ne)	Plnohodnotný výrobce	Smluvní výrobce	Zakázkový výrobce
Výzkum a vývoj	A	N	N
Výroba (a plán výroby)	A	A	A
Nehmotný majetek běžný	A	A	A
Nehmotný majetek zvláštní hodnoty	A	N	N
Právo k užití majetku	A	A	N
Logistika	A	A	N
Určení ceny	A	N	N
Fakturace	A	A	N
Propagace a reklama	A	N	N
Prodej	A	N	N
Distribuce	A	N	N
Poprodejní podpora	A	N	N
Záruky, servis, opravy	A	N	N
Obecné administrativní funkce	A	A	A

Zdroj: Vlastní zpracování dle Bakker, s. 23–24, 2011

*Tabulka č. 9 - Nesené funkce různých druhů distributorů/prodejců*

FUNKCE (A – ano, N – ne)	Plnohodnotný distributor	Prodejce	Komisionář	Komisní agent
Plánování nákupu	A	N	N	N
Vlastnictví zboží	A	A	N	N
Propagace a reklama	A	N	A	A
Určení ceny	A	N	N	N
Prodej	A	A	A	A
Distribuce	A	A	A	A
Poprodejní servis	A	N	N	N
Záruky, servis, opravy	A	N	N	N
Fakturace	A	A	A	N
Obecné administrativní funkce	A	A	A	A

Zdroj: Vlastní zpracování dle Bakker, s. 31, 2011

Odlišnosti v podstupovaných rizicích opět dle různých rizikových profilů přináší tabulka č. 10 pro výrobce a tabulka č. 11 pro distributory.

Tabulka č. 10 - Nesená rizika dle druhu výrobce

RIZIKA (A – ano, N – ne)	Plnohodnotný výrobce	Smluvní výrobce	Zakázkový výrobce
Výzkumu a vývoje	A	N	N
Tržní	A	N	N
Operační	A	A	A
Kreditní	A	A	N
Měnové	A	N	N
Odpovědnost za produkt	A	N	N

Zdroj: Vlastní zpracování dle Bakker, s. 24, 2011

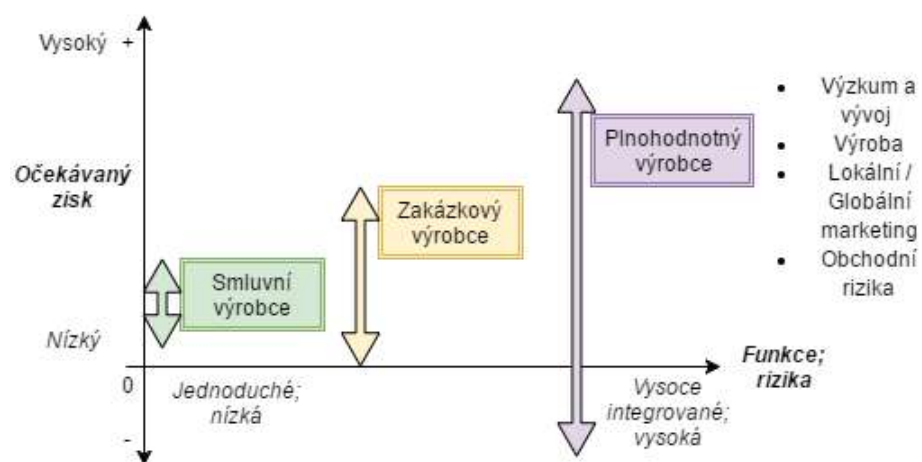
Tabulka č. 11 - Nesená rizika dle druhu distributora/prodejce

RIZIKA (A – ano, N – ne)	Plnohodnotný distributor	Prodejce	Komisionář	Komisioní agent
Zásobovací	A	N	N	N
Tržní	A	A	A	N
Kreditní	A	A	N	N
Měnové	A	N	N	N
Odpovědnost za produkt	A	A	N	N

Zdroj: Vlastní zpracování dle Bakker, s. 31, 2011

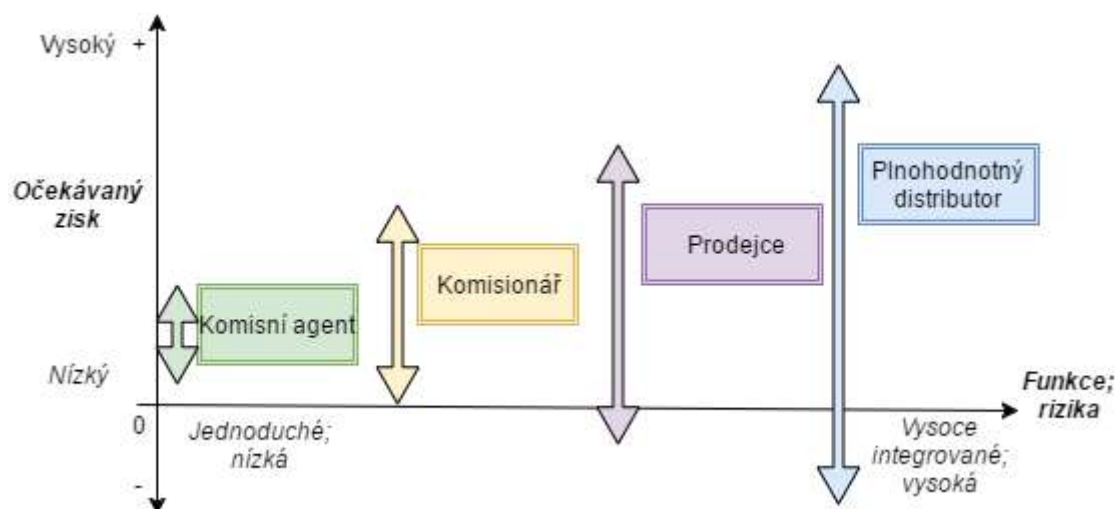
Rozdíl závislosti očekávaného zisku na nesených rizicích a funkcích z pohledu výrobců znázorňuje obrázek č. 4, pro prodejce a distributory je určen obrázek č. 5.

Obrázek č. 4 - Závislost očekávaného zisku na plněných funkcích a podstupovaných rizicích dle druhu výrobce



Zdroj: Vlastní zpracování dle Bakker, s. 20, 2011

Obrázek č. 5 - Závislost očekávaného zisku na plněných funkcích a podstoupených rizicích dle druhu distributora



Zdroj: Vlastní zpracování dle Bakker, s. 26, 2011

K výše uvedené analýze rizikových profilů je však zcela nezbytně **nutné uvést skutečnost**, že rozdělení na tři skupiny výrobců a čtyři skupiny distributorů má sloužit především jako **názorná pomůcka**. Ve skutečnosti může docházet (a ve většině případů dochází) k situaci, kdy se daňové subjekty v rámci transakce pohybují v rozmezí mezi dvěma různými profily.

Správce daně často doměří dodatečnou daňovou povinnost či sníží daňovou ztrátu právě na základě napadnutí funkčního a rizikového profilu daňového subjektu. Právě proto je třeba věnovat pozornost určování rozložení funkcí a rizik a přípravě srovnávacích analýz jako celku, neboť hrají klíčovou roli při obhajobě nastavení převodní ceny před správcem daně (Tomeš, Koldinský, 2016).

### 3.1.2 Srovnávací analýza

Ekonomickými funkcemi srovnávací analýzy, jak je specifikuje směrnice OECD, jsou následující: Výzkum a vývoj; design produktu; výroba, produkce a procesní inženýrství; kvalita sestavení produktu; nákupní a materiálový management; marketing a distribuční kanály, včetně skladového hospodářství, poskytování záruk a reklamních aktivit; transport a skladování; služby personálního managementu – včetně manažerského, právního, finančního a účetního oddělení (Wittendorff, s. 400, 2010).

Samotná kvalita těchto vykonávaných funkcí však není srovnávacím faktorem. Tím mohou být transakce považovány za srovnatelné, je-li jejich podstata a rozsah totožný, navzdory tomu, že kvalita je zcela odlišná. Takový výsledek by byl v rozporu s principem tržního odstupu, jelikož kvalita by měla mít přímou vazbu na ocenění v tržních transakcích. Směrnice OECD však dále neupravuje postup pro úpravy vzniklých funkčních odlišností (Wittendorff, s. 400, 2010).

Mezi další faktory, které je pro provedení srovnávací analýzy nutné vzít v potaz, patří:

Vlastnosti majetku a služeb – např. u poskytnutí licence nebo prodeje je nutné se zaměřit na formu transakce (licence či prodej), délku a stupeň ochrany, předpokládané zisky z majetku nehmotného charakteru. Dle výše rozdílu mezi sledovanou řízenou transakcí a nalezenou nezávislou transakcí mohou vzniknout určitá omezení pro použití jednotlivých metod stanovení převodní ceny.

Smluvní podmínky – subjekt uvede rozložení odpovědnosti, rizik a přínosů v rámci předmětné transakce – zde opět vychází z údajů uvedených ve funkční analýze. V rámci interních dat může podnik získat podmínky transakce z uzavřených smluv či z korespondence mezi jednotlivými stranami transakce. Opačně dostupnost informací o smluvních podmínkách externích nezávislých transakcí může být pro podnik velmi omezená až nedostupná. V rámci srovnatelnosti smluvních podmínek licenčních poplatků je typickým smluvním ujednáním, které by mělo podléhat komparaci s nezávislou transakcí, doba trvání licence,

Ekonomické okolnosti – subjekt musí zohlednit několik ekonomických faktorů, které mají zásadní vliv na srovnatelnost transakcí. Těmito faktory jsou například existence cyklu, a to jak hospodářského, tak podnikatelského (životní cyklus podniku) či dokonce až na úroveň výrobního cyklu.

Srovnatelnost rovněž významně ovlivňuje geografický trh v závislosti na odvětví a ekonomické činnosti. U některých odvětví může být trh dostatečně homogenní na velkém území, u jiných může docházet k výrazným specifikům na národní, až regionální úrovni. S identifikací relevantního trhu dále souvisí nalezení dostupných substitutů, určení rozsahu konkurence na trhu, konkurenčního postavení prodávajících i kupujících, rozsah státní regulace trhu atd.,

Podnikatelské strategie – pro účely srovnatelnosti při stanovení převodních cen musí subjekt brát v úvahu mnoho různých aspektů své podnikatelské strategie. Mezi krátkodobé aspekty patří například stupeň inovace výrobku v předmětné transakci, averze podniku k riziku, reakce na legislativní změny. Mezi dlouhodobější strategie, které podnik musí v rámci srovnávací analýzy zohlednit, patří strategie pronikání na nový trh, rozšiřování tržního podílu na stávajícím trhu a jiné. Tyto strategie většinou předpokládají snížení současných zisků při simultánním očekávání vyšší míry zisků budoucích. V rámci srovnatelnosti by pak podnik měl hledat takové podniky sledující obdobně nastavené strategie,

Očištění řízené transakce o faktory mající vliv na finální cenu - subjekt by provádění úprav srovnatelnosti měl vykonat pouze tedy, zvýší-li se tím spolehlivost výsledků. Úpravami srovnatelnosti se podnik má zabývat rovněž jen tehdy, budou-li mít na srovnání podstatný dopad. Pokud mezi řízenou a nezávislou transakcí budou existovat fundamentální rozdíly např. v účetních standardech, které nelze odstranit, nemá smysl, aby se podnik za každou cenu snažil tyto rozdíly upravovat, redukovat (MFČR, 2011a).

Pro posouzení stanovení převodních cen dle principu tržního odstupu je však nutné brát v úvahu i další důležité okolnosti, jakými jsou např.:

- verifikace skutečné existence dané transakce,
- verifikace potenciální souvislosti dané řízené transakce s jinou. Jedná se o tzv. kombinované transakce,
- kontrola smluvních podmínek a případného obsažení vzájemných kompenzací v nich,
- aplikace statistických údajů za několik zdaňovacích období,
- komparace zisků a ztrát celé skupiny sdružených podniků (MFČR, 2011a).

### **3.2 Metody transakční**

Často se o nich hovoří též jako o „tradičních transakčních metodách“. Bývají považovány za nejpřímější prostředek pro zjišťování, zda podmínky a transakce mezi sdruženými podniky odpovídají principu tržního odstupu (Finanční správa, s. 23, 2010).



Příčinou výše uvedeného je skutečnost, že jakýkoli rozdíl mezi cenou řízené transakce a cenou u obdobné transakce sjednané mezi nezávislými subjekty se zpravidla váže přímo k obchodním vztahům stanoveným mezi podniky, přičemž podmínky v souladu s principem tržního odstupu mohou být navozeny přímým nahrazením ceny řízené transakce cenou ze srovnatelné nezávislé transakce (Finanční správa, s. 23, 2010).

V důsledku toho se v případech, kdy lze aplikovat transakční či ziskové metody **doporučuje použití transakční metody** (Finanční správa, s. 23, 2010).

Transakční metody se dělí na metody přímé a nepřímé. Za přímou metodu je uváděna metoda srovnatelné nezávislé ceny. Nepřímými metodami pak jsou metody ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přírážky (Solilová, Bílková a Vrtalová, s. 3, nedatováno).

### **3.2.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny – CUP**

Zkratka CUP je odvozena z anglického *Comparable Uncontrolled Price Method*.

Jedná se o jedinou metodu, u níž se její uplatnění výslovně předpokládá v české právní úpravě, konkrétněji v § 23, odst. 7 ZDP. Jedná se o metodu, jejíž užití preferuje i česká daňová správa, proto by ji měl poplatník, pokud ji lze uplatnit, rovněž preferovat jako primární volbu (Sojka, s. 226, 2013).

V případech, kdy lze aplikovat tuto metodu se stejnou mírou spolehlivosti jako kteroukoli jinou metodu, je preferovanou metodou právě metoda CUP (Finanční správa, s. 23, 2010).

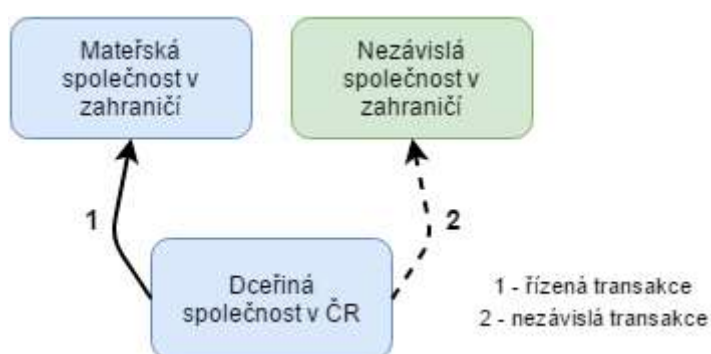
Solilová, Bílková a Vrtalová ve své práci (s. 3, nedatováno) uvádějí, že se jedná o nejpřímější a nejspolehlivější metodu pro aplikaci principu tržního odstupu. Výhodou dané metody je relativně vysoká míra nezávislosti na interním informačním systému podniku, neboť probíhá srovnání s cenou ověřitelnou na trhu. Nevýhodou této metody je však skutečnost, že je velmi obtížné nalézt srovnatelnou transakci mezi nezávislými podniky, kde neexistují rozdíly s podstatnými dopady na cenu. Pokud takové rozdíly existují, je nutné provést další úpravy. Rozsah a spolehlivost takových úprav však ovlivní celkovou relativní spolehlivost analýzy řízené transakce pomocí CUP metody.

Hledání srovnatelných nezávislých transakcí lze provést dvěma způsoby:

- **interní metodou** – použije se tehdy, pokud je daný produkt obchodován jak v rámci sdružených podniků, tak i s nezávislým podnikem za tržní ceny,
- **externí metodou** – použije se tehdy, pokud je srovnatelný produkt vyráběn i jiným subjektem a je běžně obchodován na srovnatelném trhu, kde lze zjistit jeho hodnotu (Rylová, s. 323–324, 2012).

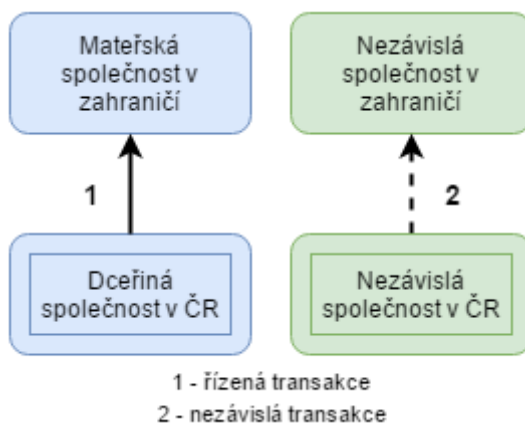
Uvedené lze schematicky znázornit následovně:

Obrázek č. 6 - Interní metoda CUP



Zdroj: Vlastní zpracování dle Rylové, s. 324, 2012

Obrázek č. 7 - Externí metoda CUP



Zdroj: Vlastní zpracování dle Rylové, s. 324, 2012

V praxi je výrazně jednodušší použití interní metody, neboť podnik nemusí složitě vyhledávat potřebné informace pro komparaci. Oproti tomu u externí metody je daná činnost často obtížná, až nemožná. (Rylová, s. 324, 2012).

Má-li společnost uzavřené licenční smlouvy jak v rámci skupiny, tak se třetími stranami, je použití metody CUP nejschůdnější a často preferovanou cestou. V takovém případě existují interní data pro tvorbu převodní ceny, která bude odpovídat pravidlu tržního odstupu (PwC, s. 63, 2016).

Tabulka č. 12 - Silné a slabé stránky metody CUP

METODA CUP	
Silné stránky	Slabé stránky – rizika aplikace
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nejjednodušší z hlediska použitelnosti.</li> <li>• Nejprímější a nejspolehlivější způsob aplikace principu tržního odstupu.</li> <li>• Relativně nezávislá na interním informačním systému podniku, cena ověřitelná na trhu.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vyžaduje vysokou míru srovnatelnosti.</li> <li>• Nalézt srovnatelnou transakci mezi nezávislými podniky, kde neexistují rozdíly s podstatnými dopady na cenu, může být obtížné.</li> <li>• Je třeba očišťovat výslednou cenu o případné rozdíly.</li> </ul>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Solilové, Bílkové a Vrtalové, nedatováno

Pokud tedy podnik při využití metody CUP použije nevhodnou nezávislou transakci pro srovnávací analýzu, anebo při zohledňování rozdílu výslednou cenu očistí o rozdíly způsobené faktory, které není možné zohlednit (např. kvalita produktu, srovnání transakcí na zcela odlišných trzích), vystavuje se riziku špatně určené převodní ceny (PwC, s. 29, 2016).

### 3.2.2 Metoda ceny při opětovném prodeji – RPM

Zkratka RPM pochází z anglického *Resale Price Method*.

Dle Sojky (s. 226, 2013) je principem této metody komparace ceny nákupu od spojeného podniku a prodejní ceny při následném prodeji nezávislému podniku. Proces stanovení ceny probíhá tak, že je nalezeno srovnatelné obchodní rozpětí, kterého by dosáhl

z podobné transakce nezávislý podnik. Aplikace této metody je vhodná především tehdy, kdy ke službě či zboží není při opětovném prodeji přidána významná hodnota.

Oproti tomu Rylová (s. 324, 2012) uvádí, že vhodným případem využití metody ceny při opětovném prodeji jsou marketingové operace.

Solilová, Bílková a Vrtalová ve své práci (s. 4, nedatováno) dále zmiňují vhodnost použití metody RPM pro transakce v rámci vertikálně integrovaného koncernu, v jehož rámci na sebe podniky technologicky navazují, zhodnocuje se postupně a tím roste i jeho cena.

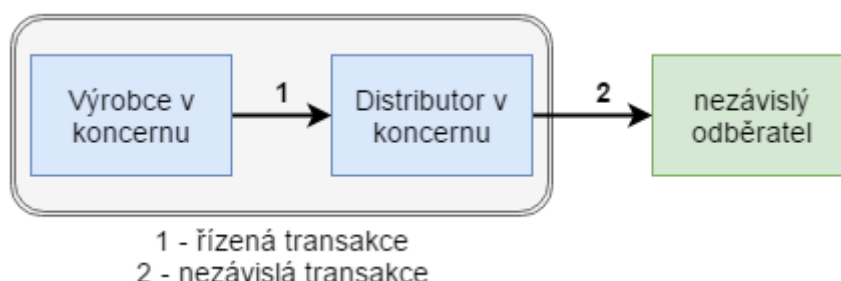
Nezávislá transakce je srovnatelná s řízenou transakcí tehdy, je-li splněna jedna z následujících podmínek:

- a) žádný z rozdílů, pokud nějaké existují, mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce nemůže podstatně ovlivnit cenové rozpětí při opětovném prodeji na volném trhu, nebo,
- b) v případě existence takových rozdílů, mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby mohly být vyloučeny podstatné dopady těchto rozdílů (Finanční správa, s. 28, 2010).

Většinou je při srovnávání pro účely použití této metody zapotřebí provádět méně úprav, než tomu je u metody srovnatelné nezávislé ceny, jelikož menší rozdíly ve výrobku nebudou s velkou pravděpodobností mít tak výrazný dopad na zisková rozpětí, jako mají u ceny (Rylová, s. 325, 2012).

Schematicky lze využití metody zobrazit následovně:

Obrázek č. 8 - Schéma metody RPM



Zdroj: Vlastní zpracování dle Pokynu D – 332

Hodnotu přiměřeného cenového rozpětí je nejsnazší stanovit tam, kde opětovný prodejce k hodnotě produktu výrazně nepřispívá. Pokud je však výrobek před dalším prodejem dále zpracován, či zakomponován do jiného výrobku, takže je jeho identita ztracena či transformována, je použití dané metody obtížné (Finanční správa, s. 29, 2010).

Dalším případem, kdy je třeba dbát zvýšené opatrnosti při použití této metody, jsou situace, při nichž opětovný prodejce **výrazně přispívá k vytváření nebo údržbě nehmotného majetku** (např. ochranné známky, obchodní jméno) vlastněného sdruženým podnikem, které je spojeno s produktem. Tehdy nelze jednoduše vyhodnotit, do jaké míry ovlivnilo převáděné zboží hodnotu konečného výrobku (Finanční správa, s. 29, 2010).

Při řešení otázky přidané hodnoty a nákladů s ní spojenými je dále nutné zohledňovat i lokální vlivy, jako např. cena pracovní síly, která se na zvyšování hodnoty přidané hodnoty podílí, bude vysoká v oblastech s nízkou nezaměstnaností a naopak (Rylová, s. 325, 2013).

Metoda RPM je přesnější tehdy, když je využita u transakce, při které došlo během krátké doby od nákupu k prodeji zboží prodejcem. Se zvyšujícím se časovým odstupem je třeba brát v potaz další faktory – změny měnových kurzů, změny cen na trhu apod. (Finanční správa, s. 29, 2010).

V případě, kdy se liší účetní praxe řízené transakce od účetní praxe srovnatelné nezávislé transakce, měly by být provedeny úpravy údajů pro výpočet cenového rozpětí opětovného prodeje, aby bylo zajištěno, že pro dosažení hrubého rozpětí jsou vždy použity stejné typy nákladů. Příkladem budiž náklady na výzkum a vývoj, které mohou být zahrnuty v provozních nákladech nebo v prodejních nákladech. Příslušná hrubá rozpětí by pak bez vhodné úpravy nebyla srovnatelná (Finanční správa, s. 30, 2010).

Tabulka č. 13 - Silné a slabé stránky metody RPM

METODA RPM	
Silné stránky	Slabé stránky – rizika aplikace
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Metoda vychází částečně z informací zjištěných na trhu (nezávislá cena), jež jsou následně doplněny o interní informace z podniku (marže).</li> <li>• Není třeba provádět tolik úprav pro zohlednění rozdílů jako u CUP metody.</li> <li>• Vyžadována menší srovnatelnost než u metody CUP.</li> <li>• Přesnost metody v případech, kdy je realizace dalšího prodeje uskutečněna v brzké době.</li> <li>• Nejužitečnější v případě vertikálně integrovaného koncernu.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Výsledná cena ovlivněna především způsobem určení přiměřené hrubé přírážky.</li> <li>• Faktor času – prodleva mezi nákupem a prodejem vede k nutnosti zohlednit změny trhu, měnových kurzů, nákladů, atd.</li> <li>• Spolehlivost metody je snížena, pokud existují výrazné rozdíly ve způsobech, jakými sdružené podniky a nezávislé podniky vykonávají své podnikatelské činnosti.</li> <li>• Je obtížné určit, do jaké míry původně převáděné zboží přispělo k hodnotě konečného výrobku v případech, kdy prodejce přispívá k tvorbě či údržbě nehmotného majetku spojeného s produktem.</li> </ul>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Solilové, Bílkové a Vrtalové, nedatováno

Zatímco při použití metody RPM může být vyžadována menší srovnatelnost produktů, stále platí, že větší srovnatelnost produktů povede k lepšímu výsledku. Například týká-li se transakce vysoce hodnotného nebo jedinečného nehmotného majetku, může podobnost produktů nabývat na větší důležitosti a měla by jí být věnována zvláštní pozornost, aby se zajistila platnost srovnání (Finanční správa, s. 28, 2010).

Dá se konstatovat, že metoda RPM pro stanovení transferové ceny u licenčních poplatků nebude příliš vhodná, respektive její aplikace bude velmi obtížná.

### 3.2.3 Metoda nákladů a přírážky – Cost +

Pro tuto metodu je rovněž používána zkratka CPM vycházející z anglického *Cost Plus Method*.

Princip této metody spočívá v tom, že se k nákladům na výrobu či službu přičte přiměřená zisková přírážka odpovídající srovnatelným transakcím mezi nezávislými podniky.

Metodu je vhodné použít tehdy, kdy dochází k poskytování služeb v rámci koncernu či např. prodejších nedokončené výroby (Sojka, s. 226, 2013).

Metoda vychází z nákladů, které má dodavatel majetku v řízené transakci na majetek převedený nebo služby poskytované příbuznému kupujícímu (Finanční správa, s. 31, 2010).

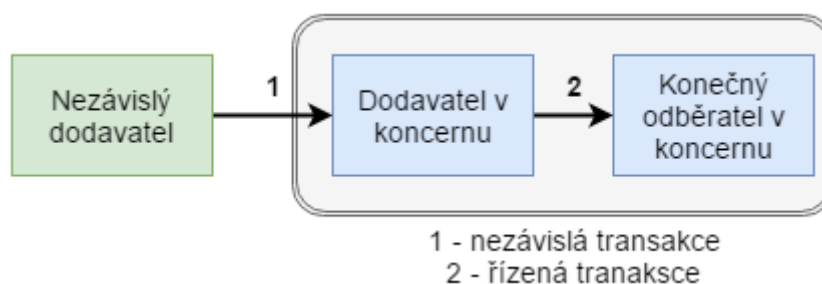
Cena je v tomto případě počítána jako:

$$\text{Tržní cena} = \text{Náklady} + \text{Zisková přírážka}$$

Zdroj: Vlastní zpracování dle Rylové, s. 325, 2012.

Schematicky lze použití metody Cost + zobrazit takto:

Obrázek č. 9 - Schéma metody Cost +



Zdroj: Vlastní zpracování dle Pokynu D – 332

Přiměřenou ziskovou přírážku je možné určit z přírážky, která je realizovaná:

- sledovaným podnikem u srovnatelných nezávislých transakcí, nebo
- srovnatelným nezávislým podnikem u srovnatelných transakcí (Solilová, Bílková a Vrtalová, s. 4, nedatováno).

Během stanovení nákladů často dochází k vzniku problému s identifikováním spojení mezi výší nákladů a tržní cenou. Příkladem může být hodnotný objev, přičemž jeho vlastník k němu měl nízké náklady (Solilová, Bílková a Vrtalová, s. 4, nedatováno).

Srovnatelnosti řízené a nezávislé transakce je dosaženo, pokud je splněna jedna z následujících podmínek:

- a) žádný z rozdílů, pokud nějaké existují, mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce nemůže podstatně ovlivnit náklady plus ziskovou přírážku na volném trhu, nebo
- b) mohou být provedeny úpravy přiměřeně přesné, aby mohlo dojít k vyloučení podstatných dopadů takových rozdílů (Finanční správa, s. 31, 2010).

Obdobně jako u metody RPM, i zde může být nutné použít méně úprav za účelem zohlednění rozdílu v produktu, než u metody CUP (Finanční správa, s. 31, 2010).

Existence jakýchkoli rozdílů, které podstatně ovlivňují náklady plus přírážku v řízené a nezávislé transakci, musí být zohledněny a cena by o ně měla být dodatečně upravena. Rozsah a spolehlivost daných úprav ovlivní relativní spolehlivost analýzy v rámci metody Cost + (Finanční správa, s. 31, 2010).

Podobně jako bylo zmíněno u metody RPM, i při užití metody Cost + je nutné při srovnatelnosti transakcí dbát na zásadu konzistentnosti účetnictví, především v oblasti použití shodného typu nákladů. Hrubá zisková přírážka musí být mezi nezávislými a sdruženými podniky měřena shodně (Finanční správa, s. 32, 2010).

Velmi podrobně se problematikou vhodného přiřazování nákladů věnuje dokument z dílny OECD – Přehled srovnatelnosti a ziskových metod (Finanční správa, s. 32, 2010).



Tabulka č. 14 - Silné a slabé stránky metody COST +

METODA COST +	
Silné stránky	Slabé stránky – rizika aplikace
<ul style="list-style-type: none"> <li>Není potřeba provádět takové množství úprav jako u metody CUP.</li> <li>Metoda je nejužitečnější v případě převodů nedokončené výroby, uzavření dohod o využívání společného vybavení či dlouhodobých dohod, poskytování služeb.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Častým problémem při stanovení nákladů je spojení mezi výší nákladů a tržní cenou.</li> <li>Metoda vychází pouze z interních informací podniku – riziko nesplnění principu tržního odstupu</li> <li>Klade se větší důraz na ostatní faktory srovnatelnosti.</li> <li>Nutnost zvážit rozdíly ve výši a typech výdajů spojených s funkcemi vykonávanými stranami a podstoupenými riziky nebo srovnávanými transakcemi, a také konzistentnost účetnictví.</li> </ul>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Solilové, Bílkové a Vrtalové, nedatováno

Typickým příkladem využití metody Cost + pro nehmotný majetek je situace, kdy se společnosti v rámci skupiny dohodnou, že jedna pro druhou bude vykonávat smluvní výzkum, a veškerý nehmotný majetek vytvořený v rámci výzkumu bude vlastnit druhá společnost, a proto má i vyhlídky na zisk z výzkumu první společnosti. Veškeré náklady na výzkum musí být kompenzovány. Dodatečné náklady a přírážka mohou odrážet složitost a novátorství prováděného výzkumu (Finanční správa, s. 34, 2010).

Praktické využití metody Cost + pro licenční poplatky tedy lze nalézt u transakcí, kde přidanou hodnotu přináší pouze jedna ze zúčastněných stran. Použití však může být ztíženo srovnatelností jednotlivých druhů nákladů mezi řízenou a nezávislou transakcí.

### 3.3 Metody ziskové

Případy, kdy ziskové metody nacházejí výhodnější využití než metody transakční, mohou být např. tehdy, kdy má každá ze stran v souvislosti s řízenou transakcí hodnotný a unikátní přínos, nebo v případech, kdy strany realizují vysoce integrované činnosti. Rovněž nachází využití v situacích, kdy nejsou, nebo jsou jen v omezené míře, veřejně dostupné informace o hrubém rozpětí třetích stran. V takových případech bude pravděpodobně velmi obtížné na řízenou transakci aplikovat transakční metodu, a to zvláště pokud neexistují interní srovnatelné transakce (Finanční správa, s. 23, 2010).

Předmětem zkoumání transakčních metod jsou zisky, které vznikají v rámci řízených transakcí. Tyto zisky mohou být relevantním ukazatelem skutečnosti, zda daná transakce byla ovlivněna podmínkami odlišnými od podmínek, jež by byly za srovnatelných okolností sjednány mezi nezávislými subjekty (Rylová, s. 328, 2012).

Solilová, Bílková a Vrtalová (s. 5, nedatováno) uvádějí, že použití ziskových metod v žádném případě nesmí vést v přílišné zdanění podniků dosahujících nižších, než průměrných zisků, či opačně nízké zdanění podniků dosahujících nadprůměrně vysokých zisků. Dle principu tržního odstupu není možné uvalit dodatečnou daň na méně než průměrně úspěšné podniky, pokud jsou důvodem jejich neúspěchu komerční důvody.

### **3.3.1 Metoda rozdělení zisku – PSM**

Zkratka je odvozena z anglického *Profit Split Method*.

Užitím této metody se celkový zisk sdružených podniků rozdělí dle vybraného kritéria na každý jednotlivý podnik v rámci skupiny. Při tom jsou zohledněny jejich funkce mající vliv na tvorbu celkového zisku. Využití této metody je vhodné u komplexních a úzce spojených transakcí uvnitř skupiny podniků. Často je tak omezená srovnatelnost s nezávislými obchody. Rovněž se využití doporučuje pro nadnárodní podniky mající stálé provozovny v několika zemích. Metoda vyžaduje vysokou úroveň kooperace daňových správ jednotlivých států, ve kterých se transakce odehrávají a kvůli tomu není příliš rozšířená (Sojka, s. 226, 2013).

Kladnou stránkou použití této metody lze shledat ve skutečnosti, že může zohledňovat skutečné rozdělení funkcí a odpovědností mezi spojenými podniky, a tím pádem může odrážet jedinečné charakteristiky podnikání, které dané podniky provozují. Další výhodou pro uživatele metody rozdělení zisku je vyčíslení hodnoty obou stran v řízené transakci. Nemůže tedy dojít k situaci, kdy bude jedné ze stran přidělen až extrémní a nepravděpodobný výsledek (Rylová, s. 328, 2012).

Negativem metody PSM je důležitost a kladený důraz na externí údaje. Lze říci, že čím méně zřetelná je povaha externích tržních údajů použitých v analýze zisku, tím subjektivněji bude zisk mezi podniky rozdělen (Rylová, s. 329, 2012).

Obdobně jako u předchozích metod i zde je jedním z největších problémů dostupnost údajů pro zhodnocení srovnatelnosti transakcí. Pokud se bude jednat o mezinárodní obchodní korporaci, existuje riziko obtíží spojených s odlišným výkaznictvím, účetnictvím, měnovými rozdíly apod. (Rylová, s. 329, 2012).

Použití metody probíhá ve dvou etapách. Prvně metoda identifikuje celkový zisk sdružených podniků, který má být rozdělen, z řízených transakcí bez ohledu na to, kde je vykazován – tzv. *Combined Profit*. V průběhu druhé etapy se zkoumá způsob rozdělení zisku (Solilová, Bílková a Vrtalová, s. 5, nedatováno).

Tento *Combined profit* je agregovaný zisk z transakcí nebo takový zůstatkový zisk, který nemůže být jednoduše přidělen jedné ze stran. Často se jedná o **zisky plynoucí z vysoce hodnotných aktiv či jedinečného nehmotného majetku** (Solilová, Bílková, Vrtalová, s. 6, nedatováno).

Ve směrnici OECD jsou uvedeny dva navzájem se nevylučující přístupy k odhadu rozdělení zisků:

- analýza zásluh (*contribution analysis*), při které dochází k rozdělení agregovaného zisku. Zisk je rozdělen podle klíčových ukazatelů – relativní hodnotě vykonávaných funkcí, použitých aktiv, rizika, předpokládaného u každého ze sledovaných podniků ve skupině účastníků se řízené transakce;
- zbytková analýza (*residual analysis*), kdy je agregovaný zisk rozdělen ve dvou fázích. První fáze sestává z přidělení každému účastníkovi řízené transakce *dostatečný zisk*, poskytující dostatečný výnos přiměřený pro typ transakce, na níž se podílí. Ve druhé fázi dochází k rozdělení zbytkového zisku mezi jednotlivé zúčastněné strany podle toho, jak by za takových podmínek učinily nezávislé podniky (Rylová, s. 329, 2012).

Přestože i v samotném názvu metody se pojednává o zisku, stejná ujednání se použijí i v případě, kdy z transakce vznikla ztráta (Finanční správa, s. 48, 2010).

Srovnání silných a slabých stránek metody PSM je shrnuto v tabulce č. 15.

Tabulka č. 15 - Silné a slabé stránky metody PSM

METODA PSM	
Silné stránky	Slabé stránky – rizika aplikace
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Použitelnost i v případech, kdy žádné srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky neexistují nebo nemohou být identifikovány.</li> <li>• Nabízí komplexní pohled – jsou posuzovány obě strany transakce.</li> <li>• Flexibilita – bere v úvahu zvláštní, jedinečné skutečnosti a okolnosti sdružených podniků.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Metoda je více zaměřena na interní data. Slabší vazba na informace z externího trhu znamená subjektivnější výsledek rozdělení zisku.</li> <li>• Obtížný přístup k informacím od zahraničních sdružených podniků.</li> <li>• Metoda se nepoužívá u nezávislých podniků krom společných podniků Joint Ventures.</li> <li>• Obtížnost praktické aplikace – vysoká ekonomická náročnost.</li> <li>• Pokud je metoda použita na provozní zisk, je nesnadné identifikovat provozní náklady spojené s transakcemi a rozdělit tyto náklady mezi transakce a jiné činnosti sdružených podniků.</li> <li>• Je nutné zvážit její spolehlivost.</li> </ul>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Solilové, Bílkové a Vrtalové, nedatováno

Díky tomu, že jsou posuzovány obě strany transakce, bývá metody PSM využíváno u vysoce specifických transakcí – např. prodej nehmotného majetku, rozdělení zisku pramenícího z lepšího využití výrobního potenciálu (úspora z rozsahu) apod. (Solilová, Bílková, Vrtalová, nedatováno).

Konkrétní situací, kdy může být metoda rozdělení zisku nejvhodnější metodou, je případ, kdy každá strana transakce přispívá hodnotnými a jedinečnými nehmotnými aktivy. Nehmotná aktiva představují složitou otázku, především z hlediska jejich identifikace i oceňování. Identifikace nehmotných aktiv může být obtížná, neboť ne všechna cenná nehmotná aktiva jsou chráněna zákonem a registrována, a ne všechna cenná nehmotná aktiva jsou zaznamenána v účetnictví. Podstatnou částí transakční analýzy rozdělení zisku je identifikovat, jakými nehmotnými aktivy přispívají jednotlivé sdružené podniky do řízené transakce a určit relativní hodnotu těchto aktiv (Finanční správa, s. 51, 2010).

Příkladem využití metody PSM u licenčních poplatků může být např. oblast farmaceutického průmyslu a bioprůmyslu, kde je potřeba určit převodní cenu za patenty. V těchto případech se užívají primárně interní hodnoty a ukazatele, doplněné o dostupné

informace o smlouvách třetích stran v relevantních podnikatelských aktivitách (Llinares a Mert-Beydilli, nedatováno).

### **3.3.2 Transakční metoda čistého rozpětí – TNMM**

Zkratka pochází z anglického *Transactional Net Margin Method*.

Uvedená metoda zkoumá čistý zisk realizovaný poplatníkem v rámci kontrolované transakce (nebo více transakcí, které jsou agregovány) poměrem ke zvolené bázi – často bývají např. tržby, aktiva, náklady. Aby byla metoda použita spolehlivě, k její aplikaci musí dojít ve shodě se způsobem, jakým se aplikují transakční metody Cost + a RPM. To znamená, že by ukazatel čistého zisku v ideálním případě měl být stanoven odkazem na ukazatele čistého zisku, kterého tentýž poplatník dosahuje, nebo by dosáhl, v nezávislých transakcích, tj. odkazem na interní srovnatelné údaje (Finanční správa, s. 35, 2010).

Ve své práci uvádí Solilová, Bílková a Vrtalová (s. 6, nedatováno), že je rovněž přijatelné při výpočtu využít některého z poměrových ukazatelů rentability. Specifikem při aplikaci těchto ukazatelů je fakt, že se nevztahují na celý podnik, ale pouze v souvislosti s danou řízenou transakcí.

Sojka (s. 227, 2013) dodává, že se touto metodou nestanoví přímo srovnatelná cena, nýbrž základ daně odvozený procentuálně od určitých nákladů nebo od výnosů. Aplikaci metoda nalezne u takového typu transakcí, ke kterým nelze nalézt srovnatelnou cenu.

Metodu je vhodné použít v případech, kdy všechny jedinečné přínosy v rámci kontrolované transakce plynou od jedné strany, zatímco druhá strana takových jedinečných přínosů nedosahuje. Taková situace by měla vést ke zkoumání méně komplexní smluvní strany (Finanční správa, s. 35, 2010).

Absence jedinečných či hodnotných přínosů v rámci některé kontrolované transakce neimplikuje, že by metoda čistého rozpětí měla být nejvhodnější (Finanční správa, s. 36, 2010).

Směrnice OECD dále klade důraz na kvalitu srovnávací analýzy a zohlednění několika měřítek srovnatelnosti:

- Určení co nejspolehlivějšího odhadu tržního výsledku. Směrnice však zohledňuje skutečnost, že v praxi je úroveň dostupných informací o faktorech ovlivňujících nezávislé transakce omezená;
- Pouhá podobnost funkcí nevede k jejich srovnatelnosti. Proto musí být pozornost věnována rozdílům v produktech, které vedou k ovlivnění cen, stejně jako rozdílům ve funkcích, které ovlivňují hrubá rozpětí;
- Čistá rozpětí mohou být ovlivněna i faktory majícími vliv na cenu i hrubá rozpětí, avšak dopady takových faktorů nemohou být jednoduše vyloučeny;
- Čistá rozpětí mohou být dále ovlivněna přímo např. konkurenčním postavením, hrozbou substitučních produktů, odlišnou strukturou nákladů;
- Konzistence účetnictví. Např. použitá metodika odpisů či tvorby rezerv musí splňovat podmínky spolehlivé srovnatelnosti (Finanční správa, s. 37–38, 2010; Solilová, Bílková a Vrtalová, s. 7, nedatováno).

Tabulka č. 16 - Silné a slabé stránky metody TNMM

METODA TNMM	
Silné stránky	Slabé stránky – rizika aplikace
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Čistá rozpětí jsou méně ovlivněna rozdíly v transakcích, než je tomu u ceny, která se používá u metody CUP.</li> <li>• Čistá rozpětí jsou odolnější vůči některým funkčním rozdílům mezi řízenými a nezávislými transakcemi.</li> <li>• Není potřeba určovat vykonávané funkce u více než jednoho ze sdružených podniků.</li> <li>• Není nutné vést účetní doklady a záznamy všech účastníků podnikatelské činnosti na společném základě nebo přiřadit náklady všem účastníkům.</li> <li>• Nesrovnává transakce na základě absolutních veličin, ale na základě relativních charakteristik. To umožňuje srovnání transakcí, které jsou právě v absolutní rovině nesrovnatelné.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Čisté rozpětí může být ovlivněno některými faktory, které buď nemají žádný vliv, nebo mají méně významný vliv na cenu nebo na hrubé rozpětí.</li> <li>• Potřeba použít informace o nezávislých transakcích, jenž nejsou k dispozici, v momentě, kdy je řízená transakce uskutečňována.</li> <li>• Jednostranný pohled – použití pouze na jeden sdružený podnik, který společně s faktem, že řada faktorů nevztahující se k převodním cenám ovlivňuje čistá rozpětí, může učinit tuto metodu méně spolehlivou než metody RPM a COST +.</li> <li>• Obtížnost určení vhodné úpravy čistého rozpětí.</li> <li>• Nutné zvážit její spolehlivost.</li> </ul>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Solilové, Bílkové a Vrtalové, nedatováno

V situaci, kdy se jedná o transakci zahrnující nejedinečná nehmotná aktiva, jako jsou nejedinečné podnikatelské procesy nebo nejedinečné znalosti trhu, mohou být splněny požadavky srovnatelnosti pro aplikaci transakční metody čistého rozpětí, protože se dá očekávat, že srovnatelné transakce budou rovněž zahrnovat srovnatelný soubor nejedinečných přínosů (Finanční správa, s. 35, 2010).

### 3.4 Sumarizace použití metod

Jelikož se volba metody pro stanovení transferové ceny významně odvíjí od funkční analýzy, jeví se jako vhodné rozdělit metody do dvou skupin dle zvoleného rizikového profilu sledovaného subjektu podílejícího se na transakci.

Na základě výše uvedené analýzy jednotlivých metod bude pro podnik v pozici výrobce, vývojáře nehmotného aktiva zřejmě nejvhodnější užití metody CUP, v případě existence srovnatelné neřízené transakce, anebo metody PSM v případě nehmotného aktiva s vysokým stupněm inovace a jedinečným přínosem. S tímto závěrem se shodují

i doporučení OECD a odborníků z praxe. Avšak nikde není přímo stanoveno, že by se v určitých situacích nemohly využít i jiné metody. V posledních letech dochází i u podniků v pozici výrobce licencujícího produkt, jenž není inovativní, avšak přímo srovnatelný produkt rovněž neexistuje, k používání metod Cost + či TNMM (Tomeš, Koldinský, 2017).

V dalších částech práce proto bude uvažováno použití buď metody CUP či PSM, shrnutí použití metod Cost + a TNMM bude uvedeno v příloze č. 3.

Pro podnik v pozici distributora, prodejce se při zohlednění silných a slabých stránek jednotlivých metod zdá nejvhodnější užití metody RPM nebo TNMM. Tento závěr potvrzují i názory a zkušenosti odborníků (Tomeš, Koldinský, 2017).

Tabulka č. 17 - Sumarizace použití metod I.

Výrobce		Distributor	
Popis transakce	Metoda	Popis transakce	Metoda
<ul style="list-style-type: none"> <li>Aktivum nemá jedinečný přínos.</li> <li>Postačuje hodnotit pouze jednu stranu transakce.</li> <li>Existuje srovnatelná transakce, bez nutnosti dělat při srovnání větší úpravy, jejíž cena je jednoduše ověřitelná.</li> </ul>	CUP	<ul style="list-style-type: none"> <li>Prodejce nepřispívá ke zhodnocení prodávaného aktiva.</li> <li>Existují srovnatelné transakce, lze určit hrubá zisková rozpětí.</li> <li>Služby spojené s prodejem, marketingem, propagací.</li> </ul>	RPM
<ul style="list-style-type: none"> <li>Je potřeba vzít v potaz komplexní pohled na transakci – pokud v transakci přispívají k hodnotě majetku obě strany.</li> <li>Aktivum má vysoký stupeň inovace, je jedinečné.</li> <li>Neexistuje srovnatelná transakce.</li> <li>Transakce licenčního poplatku je součástí jiné - hlavní transakce a obě transakce nelze posuzovat zvlášť.</li> </ul>	PSM	<ul style="list-style-type: none"> <li>Jedinečný přínos v transakci přináší pouze jedna strana.</li> <li>Neexistují dostupná data o ceně u srovnatelných transakcí, ani o hrubých ziskových maržích.</li> <li>Čistá zisková marže se kalkuluje jako návratnost tržeb.</li> </ul>	TNMM

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím údajů Finanční správy, 2010.



Tabulka č. 18 - Sumarizace použití metod II.

Výrobce		
Metoda	Rizika	Možnost eliminace rizika
CUP	• Neexistence srovnatelné transakce z důvodu drobných odlišností s dopadem na cenu.	• Použít metodu PSM.
	• Funkční profily nejsou totožné ani srovnatelné.	• Použít metodu PSM.
	• Transfer nehmotného majetku je součástí jiné transakce, vysoký stupeň inovace, převáděné aktivum je jedinečné.	• Použít metodu PSM.
	• Očištění transakce o rozdíly, které je však zcela nevhodné zohledňovat (jiný geografický trh, odlišné vlastnosti aktiva...).	• Podrobnější provedení srovnávací analýzy, či využití předběžného cenového ujednání.
PSM	• Problémy plynoucí z měření kombinovaných výnosů a nákladů všech sdružených podniků podílejících se na transakci.	• Zavedení jednotné evidence nákladů a výnosů ve skupině.
	• Vychází-li metoda z provozního zisku, existuje riziko špatné identifikace provozních výdajů / alokace nákladů mezi podniky v dané transakci.	• Zavedení jednotné evidence nákladů a výnosů ve skupině.
	• Daňová správa často požaduje vysvětlení užití této metody.	• Tvorba dokumentace k převodní ceně, příprava argumentace.
	• Neexistence srovnatelné transakce, jedná se o jedinečné aktivum s unikátním přínosem.	• Využití předběžného cenového ujednání.

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím údajů Finanční správy, 2010.

Tabulka č. 19 - Sumarizace použití metod III.

Distributor		
Metoda	Rizika	Možnost eliminace rizika
RPM	• Nezohlednění faktoru času mezi získáním aktiva a jeho následnou distribucí.	• Přepočít transferové ceny se zohledněním faktoru času.
	• Struktura nákladů obsažených v hrubé marži s může lišit od té u nezávislých společností.	• Použití metody TNMM a využití čisté ziskové marže.
	• Špatně určená nesená rizika (rizikový profil) a funkce mezi sdruženými podniky účastnícími se na transakci.	• Znovuprovedení funkční a následně srovnávací analýzy; použití metody TNMM.
	• Distributor má na prodej nehmotného aktiva výhradní licenci (právo na prodej).	• Dopad na hrubé cenové rozpětí musí být zohledněn; využití předběžného cenového ujednání.
TNMM	• Problémy s vhodnými úpravami čistého ziskového rozpětí o faktory, které mají menší dopad na hrubé rozpětí.	• Pokud je to možné, použít metodu RPM, jinak využít předběžné cenové ujednání.
	• Vhodnost aplikace metody je méně spolehlivá než u jiných metod.	• Využít metodu RPM.
	• Není možnost získat data o nezávislé transakci pro určení čistého rozpětí v delším časovém období.	• Využití předběžného cenového ujednání či odlišné komerční databáze.
	• Odlišná metodika alokace nákladů mezi podniky.	• Zavedení jednotné evidence nákladů a výnosů ve skupině.

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím údajů Finanční správy, 2010.

### **3.5 Zjednodušený režim pro služby s nízkou přidanou hodnotou**

U spojených osob velmi často dochází ke zkoumání ocenění služeb. Službami s nízkou přidanou hodnotou se rozumí takové, které nemají pro zúčastněné strany klíčový ekonomický význam. Generální finanční ředitelství v návaznosti na příslušné sdělení Evropské Komise vydalo k 1. 1. 2013 pokyn D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi sdruženými podniky. Cílem pokynu D – 10 je snížení administrativní náročnosti spojené s prokazováním správnosti nastavení převodních cen (Sojka, s. 227, 2013).

Službami netvořící podstatný náklad či výnos se rozumí takové, u nichž celková hodnota pro všechny transakce nepřekročí 10 % z obrátu a zároveň částku 50 mil. Kč u poskytovatele a 20 % z provozních nákladů a zároveň částku 50 mil. Kč u příjemce. Pro fyzické osoby, které nevedou účetnictví, se vychází z jejich daňové evidence příjmů a výdajů (Pokyn D - 10, 2013).

Svou povahou takové služby slouží pouze k podpoře hlavní ekonomické činnosti podniků. Jedná se o transakce zahrnující služby správního, technického, finančního, poradenského nebo obchodního charakteru (Pokyn D – 10, 2013).

Při splnění podmínek uvedených v pokynu je umožněno u služeb tohoto charakteru použít metodu Cost + s přírůžkou k nákladům v rozpětí 3–7 %, bez nutnosti takto stanovený profit dokumentovat (Sojka, s. 227, 2013).

### **3.6 Předběžná cenová ujednání – APA**

V zájmu zvýšení právní jistoty v podnikatelské sféře jednotlivé státy zavádí ve svých legislativních úpravách institut předběžných cenových ujednání – Advance Pricing Agreement – APA. Jejich smysl spočívá v tom, že správce daně vyhodnocuje a potvrzuje správnost cenotvorby spojených osob či sdružených podniků na jejich žádost (v ČR navíc spojené s poplatkem ve výši 10 000 Kč), ještě před zahájením daňové kontroly (Sojka, s. 227, 2013).

Jak již bylo uvedeno v kapitole 1.1.10 (str. 29), v české právní úpravě je tento institut zachycen v § 38nc ZDP.

Jedná se o administrativní přístup, jehož aplikaci OECD připouští od roku 1995. Jejich vznik by měl být výstupem bilaterálních nebo multilaterálních jednání mezi příslušnými orgány jednotlivých států s ohledem na ustanovení relevantních smluv o zamezení dvojího zdanění (OECD.org, 2016).

Detailní informace o formálních náležitostech žádosti o závazném posouzení, postupu poplatníka a postupu daňové správy při posuzování cenotvorby představuje Pokyn MFČR D – 333 (MFČR, 2011b).

Využití v ČR je prozatím jen velmi sporadické, daňová správa eviduje ročně pouze desítky žádostí. Svůj vliv na danou skutečnost může mít nastavení principu rozložení důkazního břemene podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen Daňový řád). Pokud správce daně při běžné daňové kontrole dojde k podezření, že bylo užito nesprávně nastavených cen, neodpovídajícím principu tržního odstupu, musí ve smyslu § 92 Daňového řádu svoji domněnku podložit skutečnostmi, které by ji potvrdily. Pokud ovšem poplatník využije předběžného cenového ujednání, resp. požádá daňovou správu o závazné posouzení, svoji výhodnou pozici ztrácí. Samotný propočet a návrh je tvrzením, které musí on sám dokazovat. Tím vzniká potenciální riziko situace, kdy si poplatník sám způsobí doměření daně (Sojka, s. 229, 2013).

### **3.7 Dokumentace k převodním cenám**

V české daňové legislativě není zakotvena povinnost vést dokumentaci k převodním cenám, lze ji ovšem dovozovat nepřímo z ustanovení § 92 Daňového řádu, který poplatníkům ukládá povinnost prokázat veškeré skutečnosti uvedené v jejich daňovém přiznání, hlášení, anebo pokud je k jejich prokázání vyzve správce daně v průběhu daňového řízení (Sobotková a Solilová, 2010; Daňový řád, § 92).

Dokumentace se stává pro podniky zcela zásadním dokumentem, jelikož slouží jako důkazní prostředek při daňových kontrolách. Proto je důležité dbát kvality při jejím vypracování. Nezbytnost jejího vypracování nelze spatřovat jen u nadnárodních korporací, ale i u tuzemských obchodů mezi spojenými osobami (Sobotková a Solilová, 2010).

Zájmem daňové správy by bylo samozřejmě získání co největšího počtu dokumentů, které bude muset v rámci daňové kontroly nutné zajistit. Opačný zájem pak projevuje daňová veřejnost. Ta bude usilovat o co nejkonkrétnější a nejužší výčet dokumentů a údajů, které bude muset daňové správě poskytnout. Účelem doporučení pro rozsah dokumentace je vytvoření konsensu těchto protichůdných sil, aby daňová správa měla dostatečný objem dokumentů pro daňovou správu, a aby množství dokumentace nepřinášelo nadměrné zatížení poplatníků (MFČR, 2011c).

O souvisejících kladech a záporech tvorby dokumentace pro poplatníka pojednává i tabulka č. 20.

*Tabulka č. 20 - Pozitivní a negativní stránky tvorby dokumentace*

<b>POZITIVA</b>	<b>NEGATIVA</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vyšší míra jistoty</li> <li>• Napomáhá řešit problémy převodních cen</li> <li>• Nástroj pro dokazování v daňovém řízení</li> <li>• Minimalizuje riziko sankce</li> <li>• Zlepšuje spolupráci s daňovou správou</li> <li>• Snižuje náklady v případě zpracování základní dokumentace (Masterfile)</li> <li>• Zvyšuje přesvědčivost poplatníka k určení převodních cen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pracnost přípravy</li> <li>• Časová a ekonomická náročnost</li> <li>• Potenciálně nutné zajištění dokumentů, které by jinak nemusely vzniknout</li> <li>• Požadavky, včetně lhůt pro zpracování a předložení se liší stát od státu</li> <li>• U cizojazyčných dokumentů je nutný překlad dokumentace</li> <li>• Nutnost archivace</li> </ul>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Sobotkové a Solilové, 2010

Jak již bylo zmíněno, tvorba dokumentace je v ČR právně zakotvena pouze nepřímo. Požadavky na ni vyplývají z pokynu MFČR D – 334, který se odkazuje na Směrnici EU a Kodex EU, o nichž bude pojednáváno dále v této kapitole.

Dokumentace by měla být archivována minimálně po dobu, kdy lze vyměřit, či doměřit daň dle daňového řádu, a zároveň po dobu určenou zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jedná se tedy o období 10, resp. 5 let. S ohledem na uplatňování mezinárodních smluv u zahraničních transakcí může být toto období delší (MFČR, 2011c).

### 3.7.1 Koncept dokumentace dle OECD

Všeobecně uznávaný návod pro poplatníky i daňovou správu poskytuje **Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy** ve svém pátém článku. Směrnice není pro ČR právně závazná, přesto ji však extenzivně česká daňová správa využívá, obdobně jako další členské země OECD i velké množství nečlenských států (MFČR, 2011c).

Dokumentace by měla obsahovat relevantní informace o:

- sdružených podnicích zapojených do transakcí,
- popisu transakce,
- metodě, dle které bylo oceněno a na jakém základě bylo podle ní oceněno,
- další skutečnosti, které byly relevantní pro stanovení transferové ceny (Sobotková a Solilová, 2010).

Směrnice je tedy v oblasti náležitostí struktury dokumentace poměrně obecná a spíše podává doporučení k tomu, co by měla dokumentace obsahovat, aby byla průkazná (Sobotková a Solilová, 2010).

### 3.7.2 Koncept dokumentace dle Kodexu EU

V rámci EU byl za účelem sjednocení postupů a pravidel pro tvorbu dokumentace pracovní skupinou *EU Joint Transfer Pricing Forum* vytvořen koncept evropské dokumentace k převodním cenám – *EU Transfer Pricing Documentation* – EU TPD. Na základě tohoto konceptu byl dále přijat **Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU** (*Code of Conduct in Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU*). Důvodem pro vytvoření těchto pravidel byla skutečnost, že odlišnými pravidly a podmínkami pro tvorbu dokumentace v jednotlivých členských zemích docházelo k tvorbě nových bariér mezinárodního obchodu, jež se však EU naopak snaží odbourávat (MFČR, 2011c).

Příprava dokumentace k transferovým cenám pro nadnárodní podniky probíhá ve dvou částech. V první části dochází k tvorbě základní dokumentace, tzv. **Masterfile**. Jedná se o přesně vymezený balíček obsahující informace o celé skupině podniků, který se dá

jednotně použít pro všechny členské státy EU. Vedené informace by měly poskytovat ucelený pohled o nadnárodní obchodní korporaci. Rovněž je zde zdokumentována politika transferových cen pro celou skupinu podniků a jsou zde vysvětleny všechny interní obchodní vztahy (MFČR, 2011c).

Masterfile by měl obsahovat následující prvky:

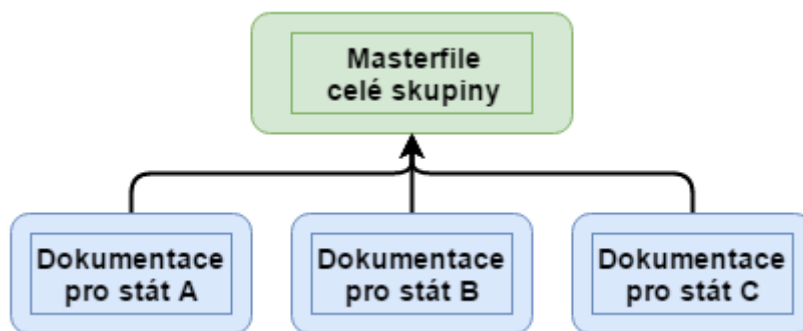
- a) Obecný popis podniku, jeho strategie, včetně změn v podnikové strategii ve srovnání s předchozím daňovým obdobím;
- b) Obecný popis organizační, právní a provozní struktury nadnárodního koncernu, včetně popisu účasti mateřské společnosti v dceřiných společnostech;
- c) Označení sdružených podniků zapojených do řízených transakcí, na nichž se podílí podniky v EU;
- d) Obecný popis řízených transakcí, na nichž se sdružené podniky podílejí v rámci EU, tedy toků transakcí (hmotného i nehmotného majetku, služeb a peněžních toků) – jak o průběhu transakcí, tak jejich rozsahu;
- e) Popis vykonávaných funkcí, očekávaných rizik a popis změn funkcí a rizik ve srovnání s předešlým daňovým obdobím;
- f) **Vlastnictví nehmotného majetku**, tedy patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod. a **zaplacené licenční poplatky**;
- g) Politiku koncernu v ohledu na stanovení převodních cen;
- h) Seznam dohod o rozvržení nákladů, předběžných cenových dohod, pokud se vztahují na členy koncernu na území EU;
- i) Závazek každého domácího daňového poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace v souladu s vnitrostátními pravidly (Sobotková a Solilová, 2010; MFČR 2011c).

Druhou částí přípravy dokumentace je pak **dokumentace specifická pro konkrétní zemi**. Spolu s Masterfile tvoří složku dokumentace pro příslušnou daňovou správu členského státu EU. Kromě údajů uvedených v Masterfile by měla tato dokumentace obsahovat následující:

- a) Podrobný popis podnikatelské činnosti a podrobný popis podnikatelské strategie podniku;
- b) Popis obchodních vztahů, kterých se podnik účastní, a to z hlediska transakčních toků (hmotného i nehmotného majetku, služeb a financí);
- c) Srovnávací analýzu, která se skládá z:
  - charakterizace vlastností majetku nebo služeb,
  - funkční analýzy (vykonávané funkce, očekávaná rizika, používaný majetek),
  - smluvních podmínek,
  - ekonomických okolností,
  - popisu zvláštní obchodní strategie;
- d) Vysvětlení výběru metody stanovení transferové ceny;
- e) Případné uvedení relevantních informací o interních a externích srovnatelných údajích;
- f) Popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky transferových cen (MFČR, 2011c).

Znázornění konceptu tvorby dokumentace dle EU TPD poskytuje obrázek Obrázek č. 10.

*Obrázek č. 10 - Koncept dokumentace dle EU TPD*



Zdroj: Vlastní zpracování dle Pokynu D – 334

Pokyn D – 334 (MFČR, 2011c) dále uvádí příklady, kdy se dokumentace předkládá správci daně. Jedná se o situace v rámci prokazování daňové povinnosti, dále při podání žádosti o vydání závazného posouzení na základě § 38nc ZDP, nebo při zahájení řízení vedoucího k vyloučení dvojího zdanění dle mezinárodně sjednaných smluv o zamezení dvojího zdanění nebo dle Arbitrážní konvence.

## **4 NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY PRO LICENČNÍ POPLATKY**

Vzhledem k faktu, že cílem práce je stanovení transferové ceny pro licenční poplatky, shledává autor práce za vhodné vytvořit návrh konkrétního metodického postupu k tomuto účelu určenému.

Při tvorbě této části budou reflektovány poznatky zjištěné při zpracování předchozích kapitol.

Jak již bylo zdůrazněno, pro stanovení transferové ceny je zcela stěžejní, aby odpovídala principu tržního odstupu. Samotná metodika OECD doporučuje (avšak nevyžaduje) použití tzv. typického procesu při provádění srovnávací analýzy. Vzhledem ke skutečnosti, že spolehlivost výsledku je důležitější než samotný proces dosažení tohoto výsledku, je přípustné použití i jiného postupu.

Typický proces sestává z následujících devíti kroků:



Tabulka č. 21 - Typický proces – model

Krok 1	<b>Určení období</b> , resp. počtu let, kterých se má analýza týkat
Krok 2	<b>Analýza prostředí daňového poplatníka</b> – slouží primárně pro pochopení podmínek řízených i nezávislých transakcí poplatníka, především pak ekonomických okolností transakce
Krok 3	<b>Funkční analýza</b> – slouží především pro pochopení zkoumaných řízených transakcí, pro identifikaci významných faktorů srovnatelnosti, které by měly být vzaty v potaz
Krok 4	<b>Interní transakce</b> – vyhledání a zhodnocení existujících interních transakcí
Krok 5	<b>Externí transakce</b> – určení dostupných zdrojů externích údajů, pokud jsou nezbytné a spolehlivé
Krok 6	<b>Volba metody</b> – v závislosti na vhodnosti pro předmětnou transakci
Krok 7	<b>Srovnávací analýza</b> – určení klíčových vlastností a funkcí a srovnání s nezávislou transakcí
Krok 8	<b>Úpravy</b> – stanovení úprav a jejich provedení; kvalitativní analýza
Krok 9	<b>Interpretace</b> a použití shromážděných údajů

Zdroj: Vlastní zpracování dle Finanční správa, 2010

Pro vytvoření metodického postupu určení převodní ceny se autor práce rozhodl na základě výše uvedeného procesu definovat následující kroky, které budou aplikovány i v praktické části této práce. V následující části je proto uveden popis jednotlivých kroků, jenž je na závěr doplněn o schéma.

Pro stanovení transferové ceny je prvním krokem určení, zda se u dané transakce jedná o sdružené podniky naplňováním podmínek dle § 23, odst. 7 ZDP v případě tuzemských sdružených podniků, nebo článku 9 ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění v případě nadnárodních obchodních korporací. Spolu s tím je vhodné uvést výši podílu mateřské společnosti v přidruženém podniku.

V případě, že se jedná o sdružené podniky, se přikročí k analýze ekonomické činnosti podniku. V rámci tohoto kroku jsou zjišťovány údaje jako např. zahájení ekonomické činnosti, obor podnikání, velikost podniku, právní forma, rozpis činností sdružených podniků atd. Tyto a mnohé další informace je možné získat ve veřejně dostupných

rejstřících (např. Obchodní rejstřík), pokročilých podnikatelských databázích (např. databáze Amadeus, ORBIS, Zephyr), v případě licenčních poplatků lze vycházet ze specializovaných databází (např. RoyaltyStat, RoyaltySource nebo ktMINE<sup>1</sup>), či z výročních zpráv sledovaného podniku.

Následně se přistoupí k podrobnému zkoumání a analýze předmětné řízené transakce, pro kterou má být stanovena transferová cena.

Jedná se především o funkční analýzu, která by měla obsahovat rozložení rizik a rozdělení vykonávaných činností jednotlivých podniků účastnících se transakce.

Z informací zjištěných funkční analýzou se naváže na provedení srovnávací analýzy. U srovnávací analýzy se srovnává kvantita, kvalita vykonávaných funkcí, zohledňuje se druh transakce (je rozdíl, jestli se jedná o prodej majetku, o zprostředkování výroby, nebo poskytnutí nehmotného majetku). U licenčních poplatků je vhodné při srovnání řízené transakce s transakcí neřízenou zohlednit formu transakce, dobu trvání transakce, stupeň ochrany, předpokládané zisky z majetku nehmotného charakteru, smluvní podmínky (např. existence vzájemných kompenzací za danou transakci). Rovněž je vhodné zohlednit další ekonomické okolnosti, kterými mohou být např. velikost trhu, bariéry vstupu na trh, míra regulace trhu. Srovnávací analýza dále pokračuje nalezením srovnatelné neřízené transakce. K tomu je třeba využít veškerých dostupných interních, případně i externích dat, přičemž pro licenční poplatky může být nalezení takových dat až nemožné, jedná-li se o jedinečné nehmotné aktivum, což zdůrazňuje i metodika OECD.

Ze zjištěných výsledků funkční a srovnávací analýzy se následně vybere nejvhodnější metoda stanovení transferové ceny s ohledem na předmět řízené transakce, silné a slabé stránky jednotlivých metod a rizika jejich aplikace. Daný výběr metody je třeba okomentovat, stejně jako důvody pro nezvolení jiných metod. Na základě vybrané metody se přistoupí k samotnému výpočtu transferové ceny.

Závěrečnými kroky jsou tvorba dokumentace k převodním cenám pro danou transakci a rozhodnutí podniku, zda využije možnosti předběžného cenového posouzení (jako

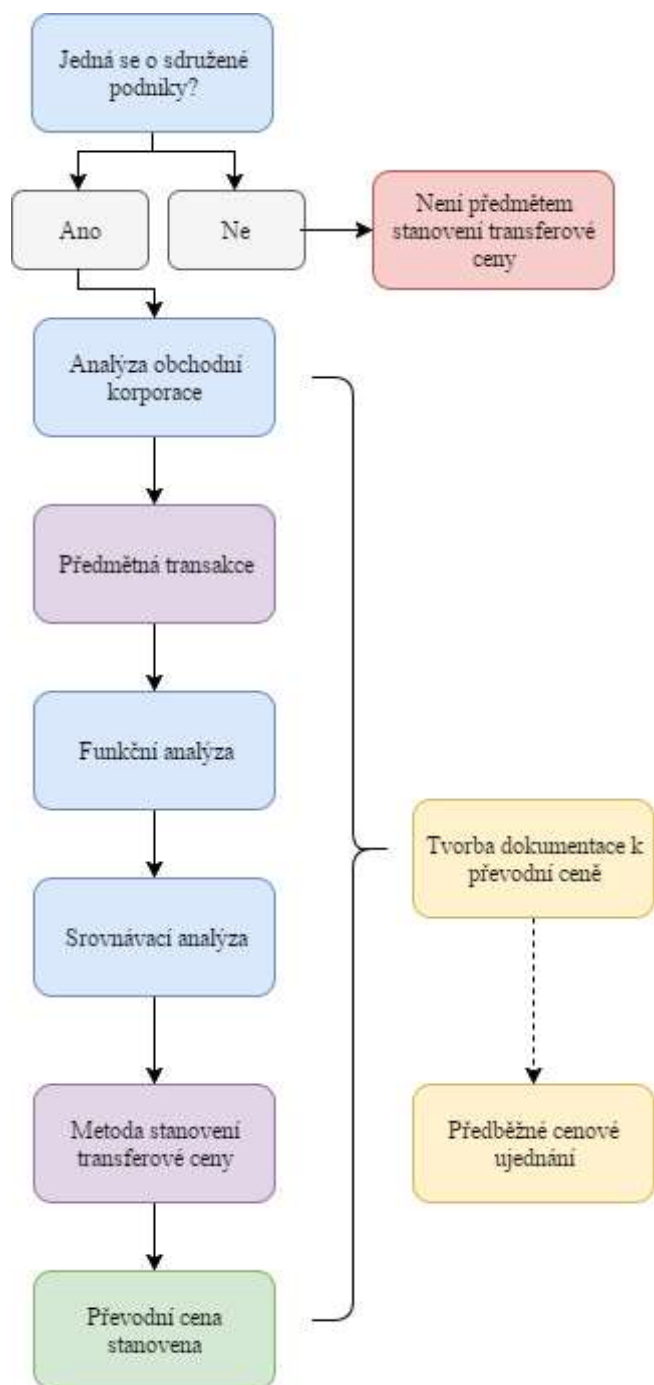
---

<sup>1</sup> Jmenované databáze jsou dostupné na následujících webových stránkách: <https://www.royaltystat.com/>, <https://www.royaltysource.com/>, <https://www.ktmine.com/ip-data/royalty-rates/>

metodu eliminace rizika špatně určené převodní ceny). Pokud se k takovému kroku rozhodne, je tvorba dokumentace o to důležitějším krokem, jelikož správce daně se o ni bude opírat při posuzování správnosti stanovení převodní ceny, případně slouží jako důkazní prostředek při daňové kontrole.

Celý výše uvedený postup shrnuje schéma na obrázku č. 11.

Obrázek č. 11 – Schéma postupu při stanovení transferové ceny



Zdroj: Vlastní zpracování dle OECD, 2010.

Další podkapitoly se budou zabývat naplněním jednotlivých kroků postupu.

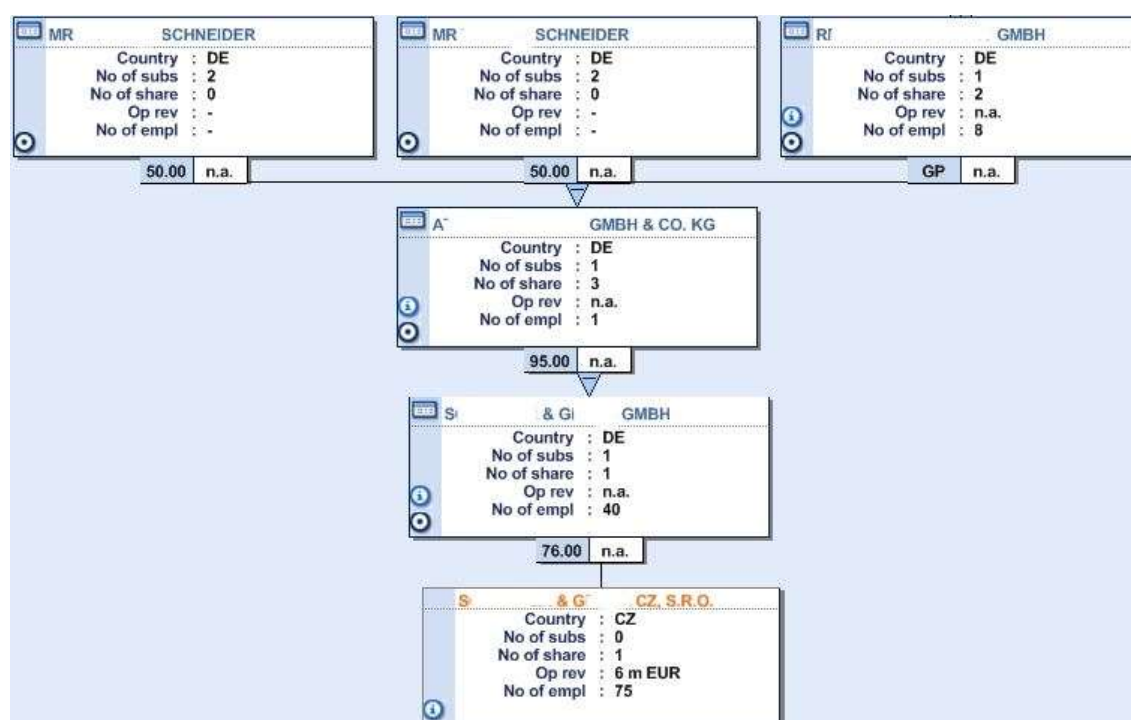
## 4.1 Informace o podnicích

- **Zhodnocení, zda se jedná o sdružené podniky**

V tomto kroku je stěžejním dokumentem organizační schéma s vyjádřením vlastnických podílů, které pomůže určit, jestli se jedná o sdružené podniky (resp. spojené osoby dle § 23, odst. 7 ZDP) – více v kapitole 1.1.9 (str. 28). Údaje o organizační struktuře poskytne např. výroční zpráva podniku.

Modelové schéma organizační struktury pak může vypadat následovně:

Obrázek č. 12 - Organizační schéma - model



Zdroj: Vlastní zpracování s využitím databáze Amadeus

- **Údaje o podnicích**

Výstupem tohoto kroku je sumarizační tabulka, která přehledně shrne údaje o sdružených podnicích. Jedná se především o obchodní firmu, sídlo společnosti, tj. území státu, na němž vykonává svou ekonomickou činnost, právní formu společnosti, obor/předmět podnikání dle klasifikace NACE, velikost firmy, resp. počet zaměstnanců. Shrnutí rozdělení rizik, funkcí a nákladů je vhodné zobrazit do dalších tabulek. Pro účely této práce bude dostačující shrnout údaje o licencující a licencované společnosti.

Tabulka č. 22 - Údaje o sdružených podnicích - model

Údaj	Licencující podnik	Licencovaný podnik
Obchodní firma	XYZ, s.r.o.	ABC, s.r.o.
Stát umístění	ČR	ČR
Právní forma	Společnost s ručením omezeným	Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání dle klasifikace NACE	29.31 – Výroba elektrických a elektronických zařízení	45.31 – Velkoobchod s díly, příslušenstvím pro motorová vozidla
Počet zaměstnanců	150	30

Zdroj: Vlastní zpracování

Přehledné shrnutí rozdělení rizik a funkcí sdružených podniků je uvedeno v tabulkách č. 23 a č. 24. Míra neseného rizika či uskutečňovaných funkcí může být vyjádřena slovně nebo procentuálně.

Tabulka č. 23 - Rozdělení rizik mezi sdruženými podniky - model

Riziko	Licencující podnik	Licencovaný podnik
Měnové	-	-
Úvěrové	-	-
Operační	X	
Rizika výzkumu a vývoje	X	
Tržní		X
Produktová	X	

Zdroj: Vlastní zpracování dle United Nations, 2013 a Finanční správa, 2010

Tabulka č. 24 - Rozdělení funkcí mezi sdruženými podniky - model

Funkce	Licencující podnik	Licencovaný podnik
Výzkum a vývoj	X	
Výroba	X	
Nákup	X	
Distribuce		X
Marketing a propagace		X
Financování	X	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Finanční správa, 2010

- **Dodatečné interní údaje o nehmotném majetku a převodních cenách**

Zde podnik informuje o přijatých či poskytnutých licencích, o výši vlastněného nehmotného majetku. Dále by měl podnik zveřejnit soupis již stanovených převodních cen z minulých let, pokud takové údaje v podniku existují. Společně s tímto soupisem je vhodné uvést i soupis uzavřených předběžných cenových ujednání podniku se správcem daně.

Struktura uvedených soupisů pak může vypadat podobně, jako je znázorněno v tabulce č. 25 a tabulce č. 26.

*Tabulka č. 25 - Soupis licencí - model*

Pořadové číslo	Licence poskytnutá / licence přijatá	Datum případu	Druh lic. Poplatku	Zbývajících doba poskytnuté licence
1	Přijatá	28. 02. 2015	Know-how	27. 02. 2017
2	Poskytnutá	31. 03. 2015	Software	30. 03. 2016
3	Poskytnutá	30. 09. 2015	Software	30. 11. 2017

Zdroj: Vlastní zpracování

*Tabulka č. 26 - Soupis dokumentace - model*

Pořadové číslo	Typ dokumentace (převodní cena / předběžné cenové ujednání)	Datum případu	Druh nehmotného majetku
1	Převodní cena	31. 03. 2015	Software
2	Převodní cena	30. 09. 2015	Software
3	Předběžné cenové ujednání	05. 01. 2016	Patent
4	Předběžné cenové ujednání	31. 01. 2016	Know-how

Zdroj: Vlastní zpracování

- **Souhrn informací o licencujícím podniku**

S využitím informací z veřejně dostupných rejstříků, jakými jsou v ČR např. obchodní nebo živnostenský, uvede daňový subjekt v této části informace pro základní charakteristiku ekonomické činnosti podniku. Kromě obchodní firmy, sídla, právní formy zde zachytí i údaje o společnících, počtu zaměstnanců nebo výši základního kapitálu. Např. znalost data založení podniku může být vhodná pro zohlednění fáze životního cyklu podniku. Pro přehlednost je vhodné tyto údaje sepsat do tabulky.

Tabulka č. 27 - Informace o podniku - model

Obchodní firma	
Právní forma	
Datum založení	
Spisová značka	
Sídlo společnosti	
Identifikační číslo	
Předmět podnikání / živnostenská oprávnění vč. klasifikace NACE	
Výše základního kapitálu	
Jednatel(é)	
Společníci	
Zdaňovací období	

Zdroj: Vlastní zpracování, dle Trögnerové, 2016

## 4.2 Informace o transakci

- **Obecné informace**

Podnik v této části informuje o tom, o jaký druh licenčního poplatku – kulturní, průmyslový, poplatky za užívání movité věci – se v dané řízené transakci jedná. Pro dodržení principu tržního odstupu je ideální, když se aplikuje na jednotlivé transakce zvlášť. U licenčních poplatků se však často stává, že je více transakcí natolik významně spjatých, že může být vhodnější transakce posuzovat jako celek. Proto je vhodné, aby obecné informace o transakci podnikatelský subjekt doplnil informacemi o tom, jaké role v ní zaujímají jednotlivé strany transakce a dále informace o případné významné provázanosti s jinou transakcí.

Vzor shrnutí obecných informací o transakci je zobrazen v tabulce č. 28.



Tabulka č. 28 - Obecné informace o transakci - model

Faktor	Popis
Druh nehmotného majetku	Průmyslový
Typ nehmotného majetku	Patent
Licencující	Dceřiná společnost - podřazená
Licencovaný	Dceřiná společnost - nadřazená
Role licencujícího v dané transakci	Výrobce + Vývoj
Role licencovaného v dané transakci	Distributor + Marketing
Doba poskytnutí licence (v měsících)	36

Zdroj: Vlastní zpracování

- **Detailní informace**

Zde podnik musí co nejprecizněji definovat a podrobně popsat rozličné charakteristiky transakce. Jde především o kvalitativní parametry, kvantitativní parametry, vlastnosti a technické parametry předmětu transakce. Pokud se bude jednat např. o poskytnutí licence na výrobní know-how a zároveň dodávku komponent pro tuto výrobu sdruženému výrobnímu podniku, bude pravděpodobně vhodné hodnotit obě části (know-how, dodávka) společně. Do převodní ceny se pak promítne hodnota tohoto know-how a náklady na dodávku. Vhodným nástrojem pro ohodnocení transakce se pak stává např. kalkulace nákladů na výrobu.

Vzorové znázornění souhrnu detailnějších informací je zpracováno v tabulce č. 29.

Tabulka č. 29 - Detailní informace o transakci - model

Faktor	Popis
Výrobní náklady/ks licencujícího	XXX Kč
Režijní náklady/ks licencujícího	XXX Kč
Počet kusů licencí	YYY ks
Jsou s transakcí spjaty jiné transakce? Pokud ano, bližší popis	
Náklady spjaté transakce/ks	XXX Kč
Stupeň ochrany aktiva	Užitný vzor - malý patent
Doba trvání ochrany aktiva (v měs.)	XX
Prodejní cena licencovanému	XXX Kč
Prodejní cena koncovému zákazníkovi	XXX Kč
Dohodnutý měnový kurz ke dni transakce	Transakce probíhá v Kč, transakce nepodléhá kurzovému riziku

Zdroj: Vlastní zpracování

- **Smluvní ujednání mezi sdruženými podniky**

V této části podnik zohlední sjednaná smluvní ujednání a dohody platné v rámci koncernu. Vhodnou formou je seznam takových smluv. Rovněž je vhodné zde uvést sjednané vzájemné kompenzace při transakcích, případně jejich vypořádávání, např. formou započítávání jednotlivých poskytnutých a přijatých užitků. Může se jednat o situace, kdy jeden sdružený podnik poskytne druhému patent výměnou za poskytnutí výrobního know-how a obě strany uvedou, že daná transakce nepřináší ani jedné straně zisk či ztrátu.

Podnik přitom může použít již vytvořený soupis dle vzoru v tabulce č. 26.

### 4.3 Funkční analýza

Hlavním cílem funkční analýzy je krom, z názvu vyplývající, analýzy funkcí jednotlivých účastníků transakce, také analýza podstoupených rizik každé ze stran transakce.

- **Rozdělení funkcí podniků**

Podnik zde musí rozpoznat a jednoznačně definovat, jak jsou u dané transakce rozvržené funkce. V první řadě by měly být identifikovány základní funkce prováděné zkoumanou stranou. Vyžaduje-li to povaha transakce, je provedena analýza obou stran transakce. Touto povahou transakce se rozumí situace, kdy předmětu transakce zvyšují hodnotu obě zúčastněné strany.

Funkce, jež vykonávají podniky, budou částečně určovat i rozložení rizik mezi jednotlivými stranami transakce. Vykonávané funkce tedy zobrazují podmínky, které by podniky očekávaly při uzavření transakce na volném trhu.

Tyto funkční profily jsou vztaženy vždy pro danou řízenou transakci.

Názorným příkladem může být situace podniku, který se zabývá výzkumem a vývojem a na marketing svého produktu použije své vlastní zdroje. V takovém případě bude oprávněně očekávat vyšší zisk z této činnosti, jelikož na sebe bere plné riziko a nese veškeré náklady. Oproti tomu podnik, který funguje jen jako marketingový agent a jsou mu hrazeny veškeré náklady s propagací spojené, obdrží částku odpovídající jeho nesenému riziku. Rovněž smluvní poskytovatel výzkumu, který na sebe nebude brát žádná významná rizika, bude mít možnost nárokovat jen omezený výnos ze své činnosti.

Příklad společnosti zabývající se výzkumem, vývojem a výrobou produktu a jeho prodej a distribuci skrz sdružený podnik ve funkci komisionáře znázorňuje následující tabulka č. 30.

Tabulka č. 30 - Modelový př. 1 - Plnohodnotný výrobce a komisionář - funkce

FUNKCE	Plnohodnotný výrobce	Komisionář
Výroba	X	
Výzkum a vývoj	X	
Nehmotný majetek	X	
Vlastnictví majetku	X	
Logistika	X	
Určení ceny	X	
Propagace a reklama		X
Prodej		X
Distribuce		X
Fakturace		X
Poprodejní servis	X	
Záruky, servis, opravy	X	
Obecné administrativní funkce	X	X

Zdroj: Vlastní zpracování

Podnik tedy výše uvedenou tabulku vyplní údaji tak, aby odpovídala realitě předmětné řízené transakce. Výčet funkcí není vymezen taxativně, je možné některé z nich vynechat, či některé jiné funkce, které s transakcí významně souvisí, doplnit a zohlednit.

- **Analýza rozdělení rizik**

Převzetí nebo postoupení rizika jen na jeden podnik by mělo významný vliv na podmínky transakce mezi sdruženými podniky. Naopak na volném trhu je zavedeným standardem přijetí zvýšené míry rizika kompenzovat zvýšením předpokládaného výnosu. Proto je nezbytné, aby podnik uvedl rozložení míry rizika v dané řízené transakci.

Pokračování příkladu plnohodnotného výrobce a komisionáře z pohledu rozložení rizik by pak mohlo vypadat následovně:

Tabulka č. 31 - Modelový př. 1 - Plnohodnotný výrobce a komisionář - rizika

RIZIKA	Plnohodnotný výrobce	Komisionář
Výrobní	X	
Výzkumu a vývoje	X	
Operační	X	
Tržní		X
Odpovědnost za produkt	X	

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozložení rizik by však mělo odpovídat jak ekonomické podstatě transakce, tak realitě. Z toho důvodu je nutné zjistit, jak jsou nastaveny smluvní podmínky transakce a jejich reálné dodržování. Pokud jedna strana smluvně přejímá plně některý druh rizika jen proto, aby transferová cena byla stanovena tak, aby tato strana byla dopadů tohoto rizika zbavena, je takto stanovená převodní cena napadnutelná.

**Upozornění:** pro podniky realizující transakce, jejichž předmětem jsou licenční poplatky: Daňová správa velmi často pečlivě studuje rozvržení rizik a nesených funkcí. Přitom však často vychází z teoretických modelů funkčních a rizikových profilů. V případě, že u předmětné transakce jsou rizika rozvržena jakkoli neobvykle, je nutné mít připravenou kvalitní argumentaci a zdůvodnění takového rozvržení.

#### 4.4 Srovnávací analýza

V tomto kroku podnik provádí srovnání předmětné řízené transakce s transakcemi nezávislými, které lze považovat za srovnatelné. Srovnávací analýza předchází volbě nejvhodnější metody stanovení převodní ceny. Požadavek na co nevyšší míru preciznosti kontinuálně platí i zde – dá-li se o některé z vyhledaných transakcí usoudit, že její míra srovnatelnosti je nižší než u ostatních, měla by být ze srovnání vyloučena.

Pro licenční poplatky je obecně platné zvýšené riziko nenalezení vhodné srovnatelné nezávislé transakce z důvodu jedinečnosti hodnoty a přínosu tohoto nehmotného aktiva. V takovém případě je pro podnik nejvhodnějším postupem stanovení převodní ceny dle interních kalkulací, avšak i zde se podnik dále vystavuje riziku nesplnění principu tržního

odstupu. Pro daňového poplatníka se pak nabízí možnost využití žádosti o závazné posouzení u správce daně.

**Upozornění:** I přes skutečnost, že v modelovém příkladu vytvořeném v další kapitole nebude srovnávací analýzu možno vytvořit z důvodů ekonomických okolností transakce (neexistence srovnatelné transakce, jedinečnost a specifčnost licencovaného nehmotného aktiva atd.), bude zjednodušený popis její tvorby v této metodické příručce uveden.

#### **4.4.1 Nalezení dat pro srovnávací analýzu**

Podnik k nalezení srovnatelné neřízené transakce použije buď informace o transakci externí – tedy transakci mezi dvěma nezávislými subjekty, anebo informace z transakce interní – tedy transakce mezi jednou ze stran řízené transakce a nezávislou stranou.

- **Interní srovnatelné transakce**

Interní údaje podniku mohou mít k předmětné transakci bližší, přímější vztah než externí údaje. Provedení analýzy se může stát snazším úkolem se spolehlivějšími a preciznějšími výsledky, protože mnohé parametry řízené transakce budou totožné s nezávislými transakcemi – např. účetní standardy, kalkulace výrobků aj. Pro podnik je navíc tato metoda méně nákladná a méně náročná na informace.

- **Externí srovnatelné transakce**

Podnik může využít i různé zdroje informací, které využije pro identifikaci externích srovnatelných údajů o transakcích. Častým zdrojem informací, které podniky využívají, jsou komerční databáze. Pro vyhledání srovnatelných transakcí obsahující licenční poplatky se jeví vhodné použít některou ze specializovaných databází, např. RoyaltyStat, RoyaltySource, nebo ktMINE. Pokud je však licenční poplatek pouze vedlejší součástí jiné transakce, je možné pro srovnávací analýzu využít obecnější komerční databáze, např. Amadeus, Zephyr, Albertina. Všechny jmenované umožňují uživateli filtrovat určitý výběr podniků dle zadaných kritérií, a tak může získat potřebné údaje pro analýzu.

Výběr kritérií pak může být např. následující:

1. **Území** – výběr destinace, v níž daňový subjekt realizuje ekonomickou činnost. Pokud budou porovnávána pouze data z ČR, kladnou stránkou výběru bude fakt, že výběr subjektů bude ze stejného podnikatelského prostředí, negativem pak může být nižší počet srovnatelných podniků.
2. **Ekonomická činnost** – zadání NACE odvětví, v němž daňový subjekt podniká a v němž probíhá transakce.
3. **Aktivní status společnosti** – filtruje společnosti, které zbankrotovaly, jsou v likvidaci nebo jim likvidace hrozí a ve výběru ponechá ekonomicky aktivní subjekty.
4. **Velikost podniku** – slouží pro výběr podobně velké společnosti, která by měla realizovat podobnou transakci.
5. **Velikost vlastnických podílů** – filtruje nezávislé společnosti, kde žádná osoba účastníci se na společnosti nevlastní větší než 25% podíl.
6. **Dostupná finanční data** – slouží pro výběr společností s dostupnými daty finančních výkazů.

Výběr může být dále omezen dodatečnými kritérii dle druhu transakce, nicméně každé další filtrování může významně ovlivnit počet srovnatelných podniků.

Postup výběru kritérií je vhodné dokumentovat např. ve formě tabulky i se zápisem finálního počtu nalezených srovnatelných podniků. Výsledek může vypadat následovně. Hledané odvětví v následujícím příkladu má NACE označení 29.31 – Výroba elektrických a elektronických zařízení pro motorová vozidla.

Tabulka č. 32 - Srovnávací analýza - vyhledání - model

Krok	Výběrové kritérium	Počet výsledků
1.	Území - ČR	494 651
2.	Ekonomická činnost - NACE 29.31	94
3.	Aktivní status	93
4.	Velikost podniku - střední a velké	54
5.	Velikost vlastnických podílů	2
6.	Dostupná finanční data	2

Zdroj: Vlastní zpracování z údajů zadaných do databáze AMADEUS

## **4.5 Výběr metody**

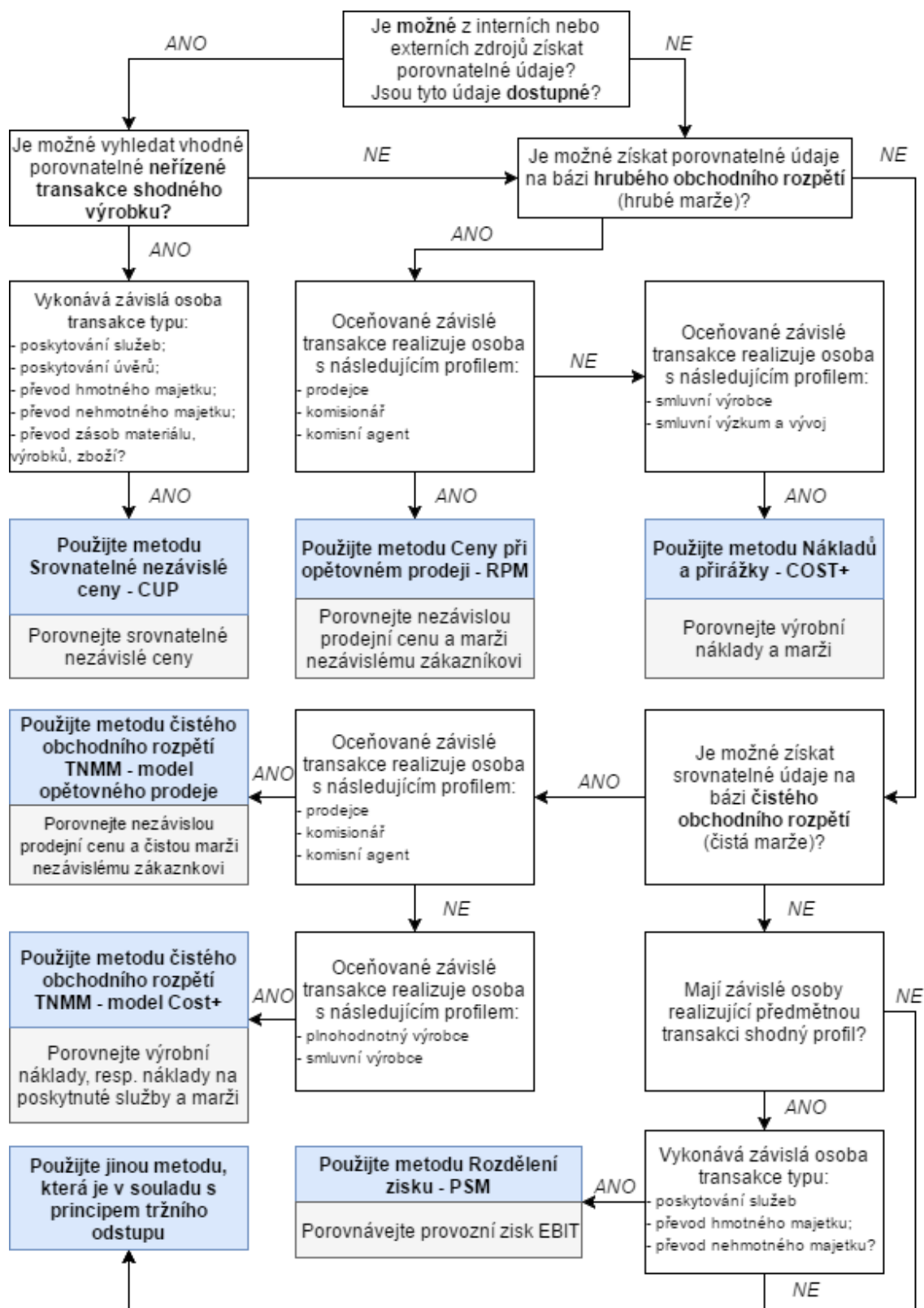
Jak již bylo uvedeno v úvodu kapitoly 3, žádná z metod stanovení transferové ceny není vhodná pro každou transakci. Každá metoda má své silné a slabé stránky, které je třeba brát v potaz. Výběru by měla předcházet logická ekonomická úvaha a správně a pečlivě provedená funkční analýza. OECD povoluje užití i jiné metody než jedné z pěti jí doporučených metod, avšak v každém případě je nezbytné dodržení pravidla tržního odstupu.

Přehled doporučených metod dle OECD byl již uveden v tabulce č. 7 (str. 57).

Doporučený postup výběru metody znázorňuje obrázek č. 13.



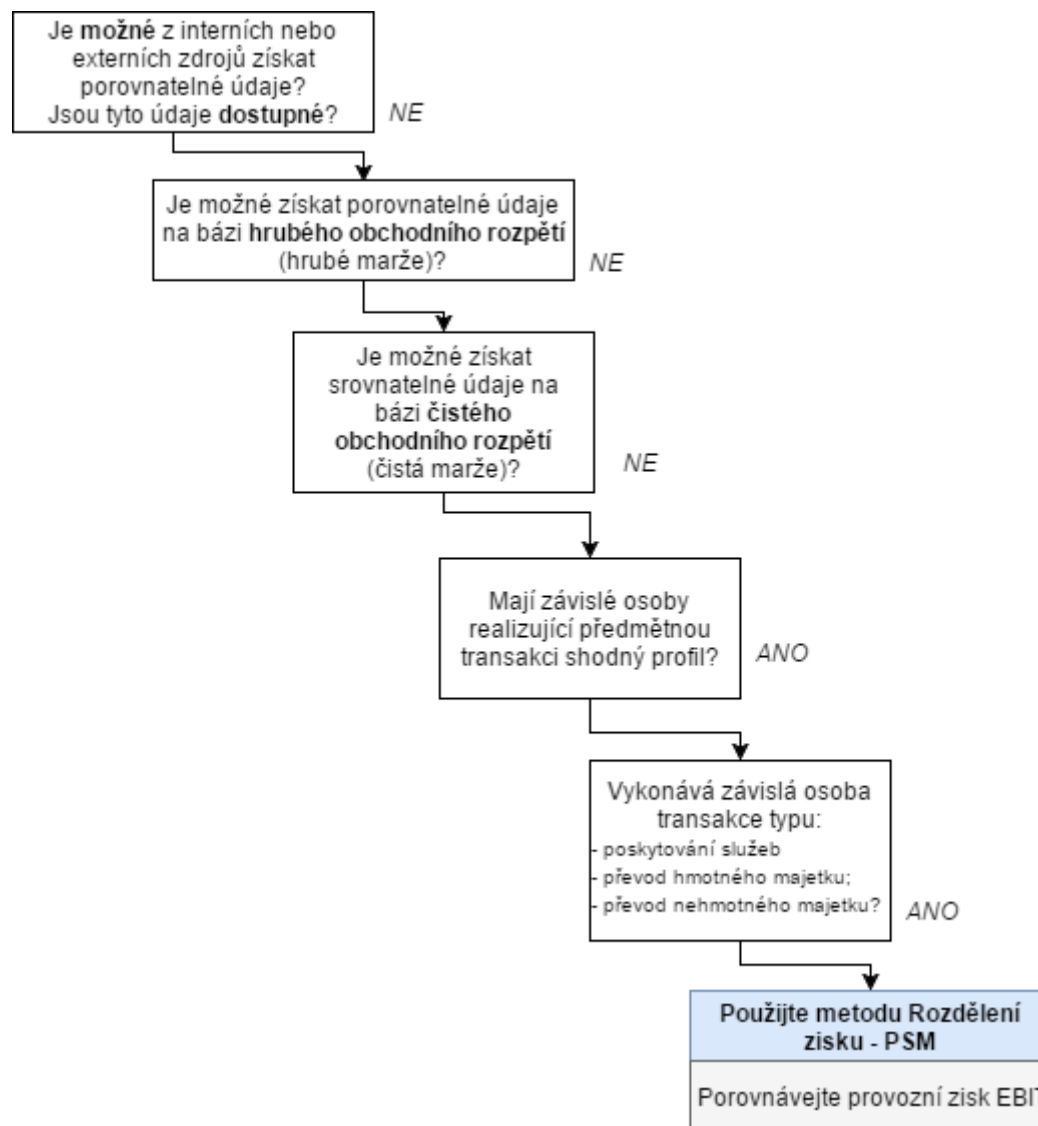
Obrázek č. 13 - Model výběru metody stanovení transferové ceny



Zdroj: Vlastní zpracování dle Rajnohy, Slivkové a Dobroviče, s. 622, 2014

Postup výběru metody dle předchozího schématu lze znázornit na následujícím příkladu. Plnohodnotný vývojář – tedy obdoba profilu plnohodnotného výrobce – licencuje svůj nově vyvinutý software s jedinečnou přidanou hodnotou plnohodnotnému distributorovi v rámci koncernu, který následně tento software prodává koncovým zákazníkům. Nesená rizika a funkce obou subjektů této transakce jsou v poměru přibližně 50/50. V takovém případě je postup výběru metody následující:

Obrázek č. 14 - Rozhodovací model výběru metody - příklad



Zdroj: Vlastní zpracování

Pozn. autora práce: Podobně bude definován i modelový případ, vedoucí k využití metody PSM.

Výběr té které metody musí být řádně zdokumentován pro případ daňové kontroly ze strany správce daně. Rovněž podnik musí k jednotlivým ostatním doporučeným metodám podat argumentaci jejich nevyužití v dané transakci. Jako základ pro tvorbu argumentace může podnik využít otázek z výše popsaného modelu výběru metody.

### **Metoda CUP**

Nelze v dané transakci využít z důvodu nedostupnosti srovnatelných interních či externích transakcí.

### **Metoda RPM**

Nejsou získatelné údaje o hrubém ziskovém rozpětí, není dostupná srovnatelná transakce. Z tohoto důvodu je metoda nevhodná.

### **Metoda Cost +**

Nejsou získatelné údaje o hrubém ziskovém rozpětí, neexistuje srovnatelná neřízená transakce. Z těchto důvodů není použíté této metody pro daný případ vhodné.

### **Metoda TNMM**

Podnik nedisponuje informacemi o čistém ziskovém rozpětí. V transakci mají navíc přínos obě zúčastněné strany. Proto tato metoda není v daném případě doporučena.

### **Metoda PSM**

V daném případě se jedná o nejvhodnější metodu pro stanovení transferové ceny licenčního poplatku.

Dalším krokem postupu je samotné stanovení transferové ceny.

## 4.6 Stanovení transferové ceny metodou PSM s využitím analýzy zásluh

Aplikace metody je rozdělena do několika kroků:

- 1) Identifikace zisku (tzv. *Combined profit*) sdružených podniků, který má být rozdělen mezi obě strany transakce.
- 2) Hledá se vhodný alokační klíč, podle něž by mohly být zisky z transakce rozděleny. Dle směrnice OECD jsou dva vhodné způsoby rozdělení zisků, a to:
  - a. Analýza zásluh;
  - b. Zbytková analýza.
- 3a) Dle provedené funkční analýzy se stanoví váhy, jejichž pomocí je získán podklad pro rozdělení celkového zisku z transakce.
- 4a) Je spočítán zisk plynoucí oběma stranám předmětné transakce.
- 3b) Výpočet tzv. dostatečného zisku, který každé straně transakce zajistí základní návratnost, která by odpovídala typu transakce na trhu.
- 4b) Zbytkový zisk, který zůstal po dělení v kroku 3b), je přiřazen stranám transakce tak, jak by se dalo očekávat, že by byl rozdělen mezi nezávislými podniky.
- 5b) Je spočítán zisk plynoucí oběma stranám předmětné transakce (Solilová, Bílková, Vrtalová, s. 5–6, nedatováno).

Vzhledem k rozsahu této práce bude modelový případ řešen podle posloupnosti kroků 1-2-3a-4a.

### Ad 1) Identifikace zisku

Pro identifikaci kombinovaného zisku podnik využije např. výrobní či nákladové kalkulace.

Tabulka č. 33 - Identifikace kombinovaného zisku - model

	Náklady na 1 ks (v Kč)	Prodejní cena 1 ks (v Kč)	Zisk připadající na 1 ks (v Kč)
X, s.r.o.	A	B	X („=B-A“)
Y, s.r.o.	B+C	D	Y („=D-(B+C)“)
Kombinovaný zisk			Z („=X+Y“)

Zdroj: Vlastní zpracování

A – výrobní, režijní náklady, náklady vývoje, náklady vynaložené na údržbu aktiva, náklady distribuce společnosti X, s.r.o.; B – cena prodeje spojené osobě; X – Zisk společnosti X, s.r.o.; C - výrobní, režijní náklady, náklady vývoje, náklady vynaložené na údržbu aktiva, náklady distribuce společnosti Y, s.r.o.; D – cena prodeje nezávislé osobě; Z – Kombinovaný zisk

## Ad 2) Alokační klíč

Podnik na základě funkční analýzy přisoudí stranám transakce bodové hodnocení dle nesených funkcí a rizik. Bodové hodnocení je zřejmě nejvhodnější použít v intervalu  $< 0;100 >$ . Podnik však může použít jakýkoli jiný interval.

Tabulka č. 34 - Alokace nesených funkcí

FUNKCE	X, s.r.o.	Y, s.r.o.
Výzkum a vývoj		
Výroba		
Vlastnictví nehmotného majetku		
Logistika a skladování		
Určení ceny		
Propagace a reklama		
Zajištění kontraktů		
Prodej a distribuce		
Fakturace a vymáhání pohledávek		
Poprodejní servis		
Záruky, opravy		
Obecné administrativní funkce		
<b>CELKEM</b>	<b>„=SUMA()“</b>	<b>„=SUMA()“</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 35 - Alokace rizik

RIZIKA	X, s.r.o.	Y, s.r.o.
Výrobní a operační		
Výzkumu a vývoje		
Tržní		
Odpovědnost za produkt		
<b>CELKEM</b>	<b>„=SUMA()“</b>	<b>„=SUMA()“</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledek výše uvedených dílčích alokací zásluh pak lze shrnout do sumarizační tabulky.

Tabulka č. 36 - Celková alokace zásluh

Alokace zásluh	X, s.r.o.	Y, s.r.o.
FUNKCE		
RIZIKA		
<b>CELKEM</b>	<b>„=SUMA()“</b>	<b>„=SUMA()“</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

### Ad 3a) Rozdělení zisku řízené transakce

Dalším krokem postupu stanovení převodní ceny je vyjádření procentuálního rozdělení zisku z dané řízené transakce mezi jednotlivé účastníky. Podnik vychází z hodnot bodového ohodnocení určených v minulém kroku. Výsledek je pro přehlednost opět zachytit v jednoduché tabulce.

Tabulka č. 37 - Procentuální rozdělení zisku mezi účastníky transakce

Procentuální rozdělení zisku	X, s.r.o.	Y, s.r.o.
Dosažené bodové ohodnocení	X	Y
Suma bodových ohodnocení	„=X+Y“	
Výpočet	Z1 („=X / (X+Y) * 100“)	Z2 („=Y / (X+Y) * 100“)
<b>CELKEM % ZISKU</b>	<b>Z1</b>	<b>Z2</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

#### Ad 4a) Výpočet zisku plynoucího oběma stranám transakce

V posledním kroku aplikace metody rozdělení zisku s využitím analýzy zásluh podnik výpočtem stanoví konkrétní částky zisku připadající oběma stranám transakce. Hodnoty do výpočtu podnik přejímá z již vypočtených hodnot v předchozích krocích postupu.

Tabulka č. 38 - Zisk jednotlivých účastníků řízené transakce

Zisk jednotlivých účastníků transakce	X, s.r.o.	Y, s.r.o.
Určené procento zisku	<b>Z1</b>	<b>Z2</b>
Celkový kombinovaný zisk na 1 ks	<b>Z</b>	
Výpočet	$=Z1 * Z$	$=Z2 * Z$
<b>VÝSLEDNÝ ZISK na 1 ks</b>	<b>VZ1</b>	<b>VZ2</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Tím podnik stanovil výši zisků jednotlivých stran předmětné transakce.

Na závěr je třeba dopočítat výši licenčního poplatku mezi podnikem X, s.r.o. a Y, s.r.o.

Tabulka č. 39 - Výpočet transferové ceny

	Náklady na 1 ks (v Kč)	Prodejní cena 1 ks (v Kč)	Zisk připadající na 1 ks (v Kč)
X, s.r.o.	A	<b>B1 („=VZ1 + A“)</b>	VZ1
Y, s.r.o.	<b>C1 („=B1+C“)</b>	D	VZ2
Kombinovaný zisk			Z

Zdroj: Vlastní zpracování

**Hodnota B1 pak tvoří transferovou cenu, která je určena v souladu s pravidlem tržního odstupu.**

#### 4.7 Další akce

Závěrečným krokem podniku je rozhodnutí, zda celý postup tvorby ceny zachytí do dokumentace k převodní ceně, či využije i institutu závazného posouzení způsobu, jakým byla stanovena převodní cena, neboli předběžného cenového ujednání.

- **Tvorba dokumentace k převodním cenám**

Povinnost tvorby dokumentace je nepřímou dovozená z daňového řádu a měla by se řídit především Kodexem chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro sdružené podniky v EU a pokynem D-334. V této dokumentaci daňový subjekt uvede informace a data, na jejichž základě určil převodní cenu předmětné transakce. Bližší informace o nutném obsahu v rámci dokumentace, přehled výhod, nevýhod a rizik tvorby dokumentace byly již zpracovány v kapitole 3.7 (str. 83–84).

- **Předběžné cenové ujednání**

Jednou z možností eliminace rizika doměření daně, které má daňový subjekt k dispozici, je využití tzv. předběžného cenového ujednání formou žádosti podané místně příslušnému správci daně dle § 38nc ZDP. Součástí podané žádosti jsou i informace o dokumentaci, kde daňový subjekt uvádí, jakými metodami se dobral výsledné převodní ceně. Z toho vyplývá, že využití předběžného cenového ujednání není metoda, kterou lze tvorbu dokumentace k převodní ceně obejít nebo se jí vyvarovat.

S tímto úkonem je spjatý správní poplatek ve výši 10 000 Kč za jednu žádost, v rámci jedné žádosti je však možné nechat posoudit libovolné množství transakcí.

Další informace o výhodách i rizicích již byly uvedeny v předchozí části práce, v kapitole 3.6 (str. 82–83).



## **5 MODELOVÝ PŘÍPAD STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY PRO LICENČNÍ POPLATKY**

Pro aplikaci postupu stanoveného v předchozí části práce bude využito modelového případu.

K transakci dojde mezi společnostmi s profily smluvní výrobce a smluvní dodavatel. V modelovém případě však bude licenční poplatek součástí transakce hlavní, spočívající v dodání speciálního výrobku.

### **5.1 Informace o podnicích**

#### **5.1.1 Představení společnosti LAMPA Technologies, s.r.o.**

Společnost LAMPA Technologies, s.r.o. je středně velkou firmou sídlící v jedné z brněnských průmyslových zón. Firma je v pozici dceřiné společnosti koncernu LAMPA, jenž zahrnuje další 3 firmy.

Mateřskou společností je LAMPA a.s., se sídlem v Praze. Mateřská společnost drží 100% podíl ve společnosti LAMPA Technologies, s.r.o. Distribuci výrobků zajišťuje společnost LAMPA Distribution, s.r.o., která je rovněž 100% vlastněna společností LAMPA a.s. LAMPA Distribution, s.r.o. je tak sesterskou společností firmy LAMPA Technologies, s.r.o.

Na základě výše uvedeného lze jednoznačně určit, že všechny zmíněné společnosti jsou spojenými osobami, jelikož naplňují ustanovení § 23 odst. 7 písm. a) ZDP. Veškeré transakce mezi těmito osobami tedy musí splňovat podmínky pravidla tržního odstupu.

Podnik realizuje svoji ekonomickou činnost v oblasti CZ-NACE 27.40 – Výroba elektrických osvětlovacích zařízení. Zaměřuje se konkrétněji na výrobu světlometů pro automobilový průmysl. K tomu využívá vlastního výzkumného a výrobního střediska. K výrobě produktů má společnost k dispozici moderní stroje a zařízení.

Souhrn údajů o společnosti je zobrazen v tabulce č. 40.

Tabulka č. 40 - Souhrn informací o společnosti LAMPA Technologies, s.r.o.

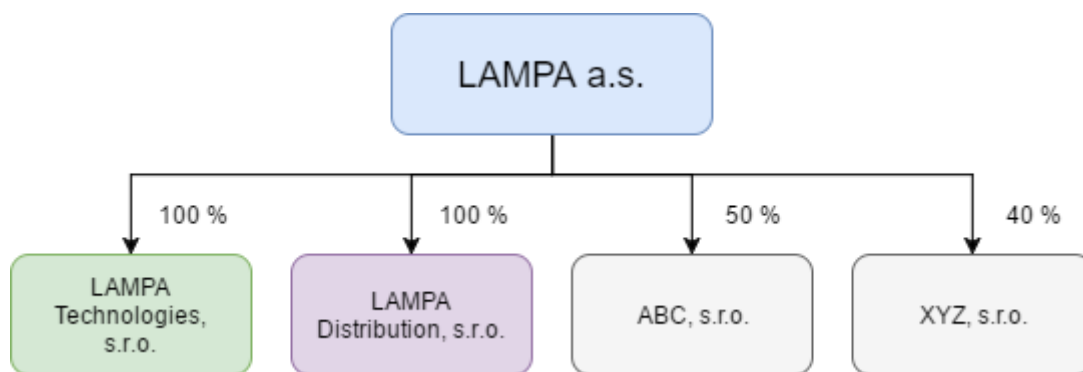
Obchodní firma	LAMPA Technologies, s.r.o.
Právní forma	Společnost s ručením omezeným
Datum založení	1. 6. 1994
Spisová značka	B 1102 vedená u Krajského soudu v Brně
Sídlo společnosti	Průmyslová 74, 627 00 Brno
Provozovna společnosti	Průmyslová 74, 627 00 Brno
Zdaňovací období	Kalendářní rok
Identifikační číslo	88664422
Předmět podnikání / živnostenská oprávnění vč. klasifikace NACE	27.40 – Výroba elektrických osvětlovacích zařízení
Počet zaměstnanců	80
Výše základního kapitálu	50 000 000,-- Kč
Společníci	LAMPA, a.s. (100% podíl)

Zdroj: Vlastní zpracování

### 5.1.2 Vztahy ve skupině

V této části budou zobrazeny majetkové vztahy mezi podniky ve skupině LAMPA, včetně určení vlastnických podílů.

Obrázek č. 15 - Struktura koncernu LAMPA



Zdroj: Vlastní zpracování

### 5.1.3 Stručný popis společnosti LAMPA Distribution, s.r.o.

Společnost je v postavení výhradního smluvního distributora výrobků sesterské společnosti. Společnost sídlí v Brně, ve stejné lokalitě jako LAMPA Technologies, s.r.o. Obstarává zajištění marketingu produktů, propagaci, dopravu ke konečnému zákazníkovi a následnou fakturaci.

Detailní rozbor jednotlivých nesených funkcí a rizik bude popsán v následujících kapitolách.

Tabulka č. 41 - Informace o licencujícím a licencovaném podniku

Údaj	Licencující podnik	Licencovaný podnik
Obchodní firma	LAMPA Technologies, s.r.o.	LAMPA Distribution, s.r.o.
Stát umístění	ČR	ČR
Právní forma	Společnost s ručením omezeným	Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání dle klasifikace NACE	27.40 – Výroba elektrických osvětlovacích zařízení	45.31 – Velkoobchod s díly, příslušenstvím pro motorová vozidla
Počet zaměstnanců	80	60

Zdroj: Vlastní zpracování

## 5.2 Popis transakce

Předmětná transakce, které bude věnována pozornost v následujících kapitolách, je definována následovně.

Transakce se uskutečnila během roku 2016 a probíhala mezi společnostmi LAMPA Technologies, s.r.o. a LAMPA Distribution, s.r.o.

Předmětem transakce je prodej 2 000 ks světlometů s jedinečnými pokročilými funkcemi, jež společnost LAMPA Technologies s.r.o. sama vyvinula, má na ně u Úřadu průmyslového vlastnictví zapsaný užitný vzor, a jejichž výrobu rovněž zajišťuje. Tyto světlomety i s licencí užitného vzoru prodává sesterské společnosti. Ta má na prodej zvláštní výhradní licenci. Díky této licenci může prodávat světlomety koncovým zákazníkům. Výroba těchto výrobků nespadá do sériové výroby podniku, nýbrž se jedná o zakázkovou výrobu.

Tabulka č. 42 - Obecné informace o transakci

Faktor	Popis
Druh licenčního poplatku	Průmyslový
Typ licenčního poplatku	Užitný vzor
Licencující	LAMPA Technologies, s.r.o.
Licencovaný	LAMPA Distribution, s.r.o.
Role licencujícího v dané transakci	Výrobce + Vývoj
Role licencovaného v dané transakci	Distributor + Marketing
Doba poskytnutí licence (v měsících)	24

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 43 - Detailní informace o transakci

Faktor	Popis
Výrobní náklady/ks licencujícího	688 Kč
Režijní náklady/ks licencujícího	112 Kč
Počet kusů licencí	2 000 ks
Jsou s transakcí spjaty jiné transakce? Pokud ano, bližší popis	ANO – prodej světlometů s funkcemi, které podléhají ochraně průmyslového vlastnictví
Náklady spjaté transakce/ks	750 Kč
Stupeň ochrany aktiva	Užitný vzor - malý patent
Doba trvání ochrany aktiva (v měs.)	48
Doba trvání ochrany od – do	1. 3. 2016 – 1. 3. 2020
Prodejní cena licencovanému	2 275 Kč
Prodejní cena koncovému zákazníkovi	3 315 Kč
Dohodnutý měnový kurz ke dni transakce	Transakce probíhá v Kč, transakce nepodléhá kurzovému riziku

Zdroj: Vlastní zpracování

### 5.3 Funkční analýza

Důsledné provedení funkční analýzy je zcela nezbytné k určení vhodné metody pro stanovení transferové ceny. Jak bylo zmíněno v kapitole 3.1.1 (str. 59–62), je nutné rozlišit funkční a rizikové profily jednotlivých stran transakce. Nutnost precizního definování nesených funkcí a rizik je nezbytné s ohledem na skutečnost, že daňová správa se čím dál častěji dotazuje na způsob tvorby, případně pak napadá celou tvorbu převodní ceny z důvodu nevhodně sestavené funkční analýzy.

#### 5.3.1 Analýza nesených funkcí

Tato analýza se zabývá tvorbou funkčních profilů obou společností účastnících se předmětné řízené transakce. Zabývá se primárně těmi funkcemi, které pro danou transakci mají význam.

Profil společnosti LAMPA Technologies, s.r.o. se blíží profilu smluvního výrobce, zatímco profil společnosti LAMPA Distribution, s.r.o. zhruba odpovídá profilu prodejce.

Tabulka č. 44 - Funkční analýza - nesené funkce

FUNKCE	LAMPA Technologies, s.r.o.	LAMPA Distribution, s.r.o.
Výzkum a vývoj	X	
Výroba	X	
Nehmotný majetek	X	
Vlastnictví majetku	X	
Logistika a skladování		X
Určení ceny	X	
Propagace a reklama		X
Zajištění kontraktů		X
Prodej		X
Distribuce		X
Fakturace		X
Vymáhání pohledávek		X
Poprodejní servis	X	
Záruky, opravy	X	
Obecné administrativní funkce	X	X

Zdroj: Vlastní zpracování

### **Výzkum a vývoj, výroba**

Společnost LAMPA Technologies, s.r.o. je výrobní firmou i s vlastním oddělením výzkumu a vývoje. Proto je za tyto činnosti v rámci transakce zcela odpovědná ona.

### **Nehmotný majetek, vlastnictví nehmotného majetku**

V rámci transakce nepřechází vlastnictví užitého vzoru na distributora, nýbrž stále zůstává majetkem společnosti LAMPA Technologies, s.r.o., která distributorovi pro prodej majetku koncovým zákazníkům poskytuje zvláštní licenci.

### **Určení ceny**

Společnost LAMPA Technologies, s.r.o. plně odpovídá za tvorbu cenové politiky prodeje, přičemž vychází z vlastní nákladové kalkulace.

## **Logistika, skladování**

Logistika, doprava materiálu koncovému zákazníkovi je plně v režii společnosti LAMPA Distribution, s.r.o., případné skladování dosud neprodaných výrobků je starostí společnosti LAMPA Technologies, s.r.o.

## **Prodej a distribuce**

Jelikož je společnost LAMPA Distribution, s.r.o. prodejcem se zvláštní licencí pro prodej předmětných výrobků, jež jsou chráněny pomocí užitého vzoru, a může využít své zkušenosti a znalosti s distribucí, rovněž jako různé distribuční kanály, jsou tyto funkce plně v její kompetenci a společnost za ně nese plnou odpovědnost.

## **Fakturace a vymáhání pohledávek**

Činnosti spojené s fakturací má na starost společnost v pozici prodejce, vymáhání pohledávek spadá pod správu společnosti LAMPA Technologies, s.r.o. Tyto funkce jsou pak úzce spjaty s rizikem nesplacení pohledávek. Co se týče vymáhání pohledávek mezi spojenými osobami, zde je očekávané riziko nesplacení pohledávek téměř nulové, jelikož jsou společnosti součástí jednoho koncernu.

## **Poprodejní servis, záruky, opravy**

Tyto činnosti jsou plně v režii výrobní společnosti LAMPA Technologies, s.r.o.

### **5.3.2 Analýza nesených rizik**

Tato analýza se zabývá tvorbou rizikových profilů společností účastnících se řízené transakce. Rozložení rizik mezi jednotlivé podniky musí odpovídat podstatě transakce. Podnik LAMPA Technologies, s.r.o. se opět blíží profilu smluvního výrobce. Pro společnost LAMPA Distribution, s.r.o. lze rizikový profil popsat jako takový, který by měla společnost v pozici komisionáře.

Tabulka č. 45 - Funkční analýza - nesená rizika

RIZIKA	LAMPA Technologies, s.r.o.	LAMPA Distribution, s.r.o.
Výrobní - zmetkovitost	X	
Výzkumu a vývoje	X	
Operační	X	
Tržní		X
Odpovědnost za produkt	X	

Zdroj: Vlastní zpracování

### **Riziko výrobní, riziko výzkumu a vývoje**

Výrobní riziko, tedy především riziko výroby zmetkových produktů, plně nese výrobní společnost LAMPA Technologies, s.r.o. Stejně tak je odpovědná za rizika spojená s dalším výzkumem a vývojem technologií.

### **Operační riziko**

I operační riziko nese výrobní společnost LAMPA Technologies, s.r.o. Tímto rizikem se rozumí situace, kdy z důvodu externích vlivů dojde k zastavení provozu, a proto nemůže probíhat výroba.

### **Riziko odpovědnosti za produkt**

Jelikož již u analýzy funkcí bylo uvedeno, že reklamace, servis a opravy jsou na bedrech výrobní společnosti, je tím pádem zřejmé, že se na riziku odpovědnosti za produkt bude podílet ona.

### **Tržní riziko**

Tržním rizikem se rozumí např. pokles poptávky po výrobcích, či neochota splácet své závazky ze strany odběratelů. U předmětné transakce dané riziko nese společnost LAMPA Distribution, s.r.o.



## **5.4 Srovnávací analýza**

S ohledem na skutečnosti, že součástí transakce je jedinečné nehmotné aktivum, a toto je úzce provázáno s prodejem výrobku, a z důvodu nemožnosti posuzování transakcí těchto aktiv zvlášť, rovněž jako skutečnosti, že obě strany transakce se podílejí na hodnotě transakce jako celku, je pro podnik LAMPA Technologies, s.r.o. nemožné dohledat srovnatelnou neřízenou transakci. Srovnávací analýza tak nemůže být provedena.

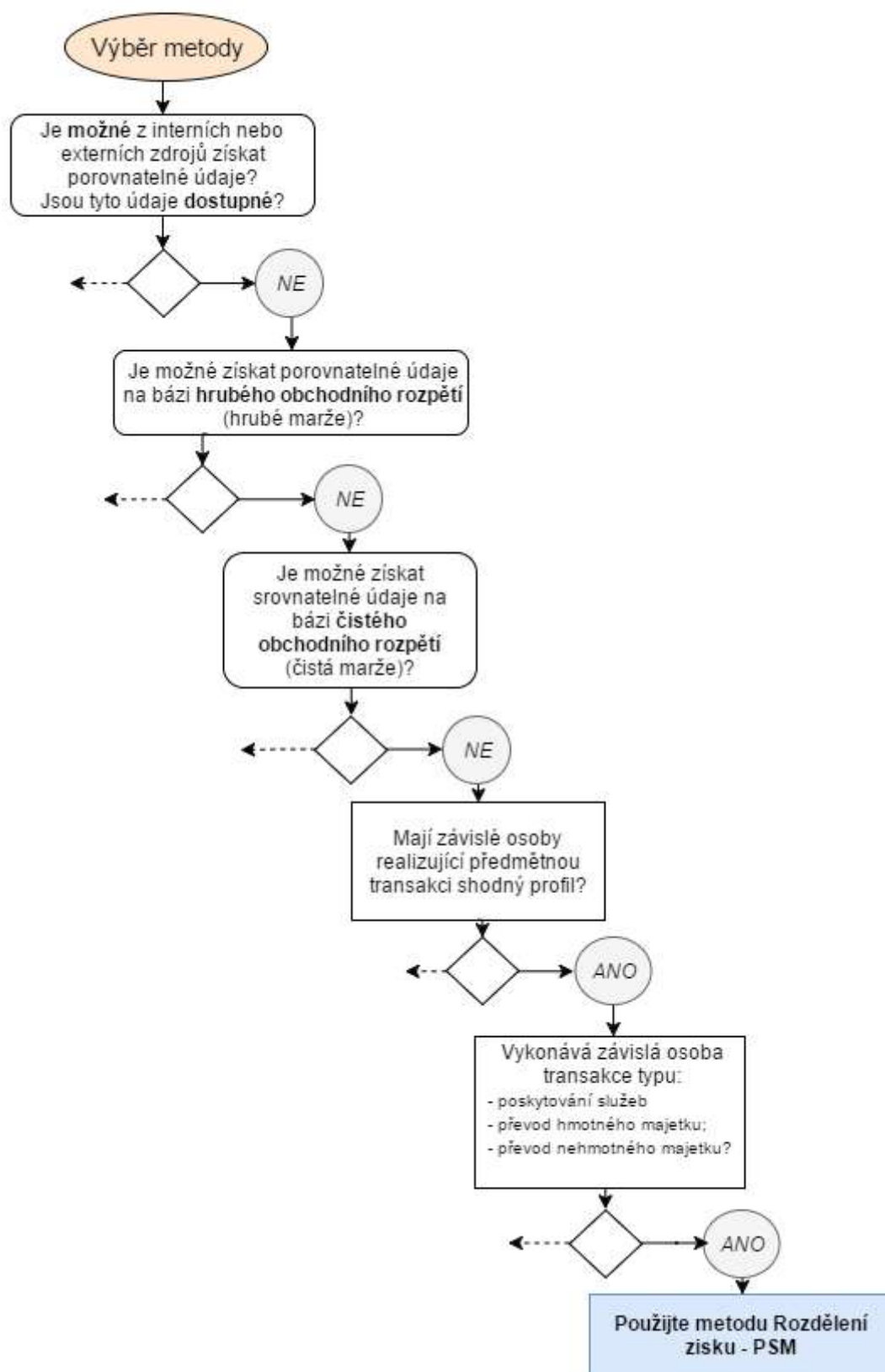
Kvůli tomu je dále zúžen výběr vhodné metody stanovení transferové ceny.

## **5.5 Výběr metody**

Jedná se zřejmě o nejdůležitější součást stanovení transferové ceny. Pro výběr metody bude použita jedna z metod doporučených dle OECD. Výběr je proveden na základě známých skutečností uvedených v předchozích částech modelového příkladu spolu se zohledněním silných a slabých stránek jednotlivých metod.

Postup výběru metody bude vycházet z doporučeného postupu již uvedeného na obrázku č. 16. Dále bude výběr metody doplněn i o zdůvodňující komentář „nevýběru“ ostatních metod.

Obrázek č. 16 - Výběr metody pro transakci společnosti LAMPA Technologies, s.r.o.



Zdroj: Vlastní zpracování

### **5.5.1 Metoda CUP**

Jak již bylo uvedeno v analytické části práce, v kapitole 3.4 (str. 79–81), metoda CUP je vhodná pro podnik účastnící se transakce s profilem výrobce. Nicméně pro použití u předmětné transakce by bylo nutné, aby existovaly srovnatelné transakce mezi nezávislými stranami. Interní transakce podobného rozsahu společnost LAMPA Technologies, s.r.o. neprovádí (dosud byly vyráběny výrobky bez použití technologií, které by byly pod ochranou průmyslového vlastnictví). Externí transakce by bylo rovněž obtížné dohledat, jelikož nehmotné aktivum, jež je součástí transakce, je jedinečné povahy. Dále proti použití této metody hovoří skutečnost, že u dané transakce nejsou funkce a rizika rozděleny jednostranně, jak vyžaduje metoda CUP.

### **5.5.2 Metoda RPM**

Tato metoda není vhodná z důvodu zjištěného funkčního a rizikového profilu společnosti. Metoda ke svému využití vyžaduje znalost o ceně mezi nezávislými podniky, což bohužel u dané transakce rovněž nelze splnit.

### **5.5.3 Metoda Cost +**

Ani poslední z tradičních transakčních metod není vhodné pro danou transakci použít, přičemž jedním z hlavních důvodů je opět neznalost srovnatelné neřízené transakce a využití jedinečného nehmotného aktiva.

### **5.5.4 Metoda TNMM**

Použitelnost metody TNMM pro danou transakci je výrazně omezena skutečností, že vyžaduje, aby jedinečný přínos k transakci měla jen jedna ze stran. Tato podmínka v uvedeném příkladu splněna není, neboť společnost LAMPA Distribution, s.r.o. má k prodeji výrobků speciální výhradní licenci. Přínos stran je rovněž zobrazen funkční analýzou, ze které vyplývá, že každá ze stran nese různé funkce a různá rizika, a proto by měl očekávaný zisk být rozdělen mezi ně.

### 5.5.5 Metoda PSM

Pomocí postupu v rozhodovacím stromu se jeví nejvhodnější metodou pro stanovení transferové ceny metoda rozdělení zisku – *Profit Split Method*. Volba této metody je navíc podpořena funkční analýzou a dalšími skutečnostmi, kvůli nimž nebyla zvolena žádná z předchozích metod (jedinečnost nehmotného aktiva, nesrovnatelnost s jinou neřízenou transakcí, přínos obou stran transakce).

## 5.6 Stanovení transferové ceny

Z výsledku uvedeného na konci minulé kapitoly vyplývá, a současně je dostatečně zdůvodněno, proč pro stanovení transferové ceny bude využito metody rozdělení zisku.

V rámci tohoto modelového příkladu bude využito pouze způsobu rozdělení zisku pomocí analýzy zásluh. Na závěr budou zhodnoceny silné a slabé stránky uvedeného postupu a rizika jeho aplikace.

### 5.6.1 Metoda rozdělení zisku s využitím analýzy zásluh

#### Identifikace kombinovaného zisku

Jako první je třeba určit kombinovaný zisk z předmětné transakce. K tomuto výpočtu využijeme znalostí o prodejních cenách a nákladech spojených s výrobou a distribucí.

Tabulka č. 46 - Výpočet kombinovaného zisku řízené transakce

	Náklady na 1 ks (v Kč)	Prodejní cena 1 ks (v Kč)	Zisk připadající na 1 ks (v Kč)
LAMPA Technologies, s.r.o.	800	2 275	1 475
LAMPA Distribution, s.r.o.	3 025	3 315	290
Kombinovaný zisk			1 765

Zdroj: Vlastní zpracování

Za pomoci výše uvedeného jednoduchého výpočtu bylo zjištěno, že výše kombinovaného zisku z transakce činí 1 765 Kč na jeden kus výrobku. Protože se v transakci jedná o prodej 2 000 ks výrobků, přičemž licence užitého vzoru se vztahuje na každý jeden kus, bude celkový kombinovaný zisk ve výši 3 530 000 Kč.

Další část postupu se tedy bude zabývat tím, jak tento celkový kombinovaný zisk bude rozdělen mezi společnostmi LAMPA Technologies, s.r.o. a LAMPA Distribution, s.r.o.

### Alokační klíč

Při stanovení převodní ceny metodou rozdělení zisku s využitím analýzy zásluh je vhodné vycházet z již provedené funkční analýzy. Tato pomáhá určit, která ze společností se na transakci podílí jakými funkcemi a rovněž zohledňuje i nesená rizika jednotlivých účastníků transakce. Jednotlivým funkcím a rizikům se přiřadí váha, která reflektuje výstupy funkční analýzy. Interval hodnot je 0–100 bodů.

K alokaci zásluh budou použity obdobné tabulky jako v kapitole 5.3.1. a 5.3.2. Stručný komentář k rozdělení zásluh je rovněž uveden v těchto kapitolách (str. 118–120).

Tabulka č. 47 - Bodové vyjádření alokace zásluh dle nesených funkcí

FUNKCE	LAMPA Technologies, s.r.o.	LAMPA Distribution, s.r.o.
Výzkum a vývoj	100	0
Výroba	100	0
Vlastnictví nehmotného majetku	100	0
Logistika a skladování	25	75
Určení ceny	100	0
Propagace a reklama	0	100
Zajištění kontraktů	15	85
Prodej a distribuce	0	100
Fakturace a vymáhání pohledávek	15	85
Poprodejní servis	90	10
Záruky, opravy	100	0
Obecné administrativní funkce	75	25
<b>CELKEM</b>	<b>720</b>	<b>480</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Z hlediska logistiky a skladování jsou funkce rozděleny mezi podniky tak, že LAMPA Technologies, s.r.o. poskytuje prostory pro skladování a veškerou logistiku spojenou s transakcí obstarává společnost LAMPA Distribution, s.r.o.

Zajištění nových kontraktů pro odběr podobných výrobků v budoucnu spadá pod správu společnosti LAMPA Distribution, s.r.o. Může se však stát, že potenciální klient sám osloví koncern, resp. společnost LAMPA Technologies, s.r.o. Ta v takovém případě nového odběratele odkazuje na sesterskou společnost.

Fakturaci má na starost společnost LAMPA Distribution, s.r.o., případné vymáhání pohledávek je pak vedeno společností LAMPA Technologies, s.r.o. V rámci koncernu se však nedá očekávat, že by k vymáhání pohledávek mělo dojít.

V rámci poprodejního servisu je společnost LAMPA Distribution, s.r.o. využita jako distribuční kanál, jehož prostřednictvím jsou koncoví zákazníci převedeni do správy pro opravy, reklamace a záruky u společnosti LAMPA Technologies, s.r.o.

Tabulka č. 48 - Bodové vyjádření alokace zásluh dle nesených rizik

RIZIKA	LAMPA Technologies, s.r.o.	LAMPA Distribution, s.r.o.
Výrobní a operační	100	0
Výzkumu a vývoje	100	0
Tržní	20	80
Odpovědnost za produkt	100	0
<b>CELKEM</b>	<b>320</b>	<b>80</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledek výše uvedených dílčích alokací zásluh pak lze shrnout do jednoduché sumarizační tabulky.

Tabulka č. 49 - Alokace zásluh celkem

Alokace zásluh	LAMPA Technologies, s.r.o.	LAMPA Distribution, s.r.o.
FUNKCE	720	480
RIZIKA	320	80
<b>CELKEM</b>	<b>1040</b>	<b>560</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Pomocí alokace zásluh bylo stanoveno, že společnost LAMPA Technologies, s.r.o. dosáhla hodnocení 1 040 z 1 600 bodů, zatímco společnost LAMPA Distribution, s.r.o. bylo přiděleno zbývajících 560 z 1 600 bodů. Z tohoto vyplývá závěr, že větší část zisku připadne výrobní a licencující společnosti.

Tento závěr dává smysl i z pohledu ekonomických skutečností transakce. Společnost LAMPA Technologies, s.r.o. je vlastníkem užitého vzoru, který používá pro výrobu speciálních světlometů. Tento užitný vzor licencuje (spolu s výrobky) společnosti LAMPA Distribution, s.r.o. formou výhradní licence na prodej těchto výrobků.

### Rozdělení zisku řízené transakce

Dalším krokem postupu stanovení převodní ceny je vyjádření procentuálního rozdělení zisku z dané řízené transakce mezi jednotlivé účastníky. Výhodou takto stanoveného rozdělení je možnost jeho dalšího využití pro podobné transakce v budoucnu. Tento výpočet se zakládá na bodovém ohodnocení dosaženém podniky v minulém kroku. Výsledek je pro přehlednost opět zachycen v jednoduché tabulce.

Tabulka č. 50 - Procentuální rozdělení zisku mezi účastníky transakce

Procentuální rozdělení zisku	LAMPA Technologies, s.r.o.	LAMPA Distribution, s.r.o.
Dosažené bodové ohodnocení	1 040	560
Suma bodových ohodnocení	1600	
Výpočet	1 040 / 1 600	560 / 1 600
<b>CELKEM % ZISKU</b>	<b>65 %</b>	<b>35 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše uvedený procentuální podíl na zisku potvrzuje očekávání, jež bylo vyřčeno na konci předchozího kroku, tedy že licencující společnosti LAMPA Technologies, s.r.o. připadne větší část zisku z transakce.

### Výpočet zisku plynoucího oběma stranám transakce

V posledním kroku aplikace metody rozdělení zisku s využitím analýzy zásluh dochází k výpočtu konkrétní částky zisku připadající oběma stranám transakce. Nejedná se o nikterak náročný výpočet – celkový kombinovaný zisk se vynásobí procentuálním

rozdělením zisku. Hodnoty do výpočtu přechází z již vypočtených hodnot v předchozích krocích postupu.

Výpočet zisku pak vypadá následovně:

Tabulka č. 51 - Výpočet zisků účastníků transakce

Zisk jednotlivých účastníků transakce	LAMPA Technologies, s.r.o.	LAMPA Distribution, s.r.o.
Určené procento zisku	65 %	35 %
Celkový kombinovaný zisk na 1 ks	1 765 Kč	
Výpočet	$0,65 * 1\,765$	$0,35 * 1\,765$
<b>VÝSLEDNÝ ZISK na 1 ks</b>	<b>1 147,25 Kč</b>	<b>617,75 Kč</b>
<b>VÝSLEDNÝ ZISK celkem (2000 ks)</b>	<b>2 294 500 Kč</b>	<b>1 235 500 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Následně lze provést komparaci cen bez využití metody rozdělení zisku a po její aplikaci. Výsledek lze opět pro přehlednost zobrazit ve formě tabulky.

Tabulka č. 52 - Efekt použití metody rozdělení zisku s využitím analýzy zásluh

Rozdělení zisku	LAMPA Technologies, s.r.o.	LAMPA Distribution, s.r.o.
Před použitím metody rozdělení zisku	1 475 Kč	290 Kč
Po použití metody rozdělení zisku	1 147,25 Kč	617,75 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 52 je zřejmé, že díky použití metody rozdělení zisku připadne výrazně vyšší část zisku distribuční společnosti. Vzhledem k tomu, že v rámci funkční analýzy bylo zjištěno, že distributor nese rovněž výraznou část funkcí a rizik spojených s transakcí, má takové rozdělení zisku ekonomické opodstatnění. Zvýšením poměrné části zisku připadající společnosti LAMPA Distribution, s.r.o. se úměrně sníží zisk společnosti LAMPA Technologies, s.r.o. Celkový kombinovaný zisk zůstává samozřejmě stále ve stejné výši 1 765 Kč za kus.

Na závěr je třeba přepočíst prodejní cenu společnosti LAMPA Technologies, s.r.o. uplatňovanou vůči sesterské dodavatelské firmě. Tím se zjistí výše ceny, která by po použití metody rozdělení zisku měla odpovídat pravidlu tržního odstupu.



Výpočet bude probíhat zpětně, z výše celkového kombinovaného zisku, výše zisku jednotlivých účastníků transakce a neměnných vstupních nákladů společnosti LAMPA Technologies, s.r.o. ve výši 800 Kč a fixních distribučních nákladů společnosti LAMPA Distribution, s.r.o. ve výši 750 Kč.

Prodejní cena společnosti Lampa Technologies s.r.o. se stanoví jako součet zisku a nákladů na 1 ks. Následně se k vypočtené ceně připočtou náklady distribuční společnosti, čímž se získá hodnota nákladů na 1 ks distribuční společnosti. Posledním krokem je opět dopočítání prodejní ceny distributora jako součet zisku a nákladů. Po kontrole s původní tabulkou je zřejmé, že prodejní cena distributora zůstane neměnná.

Výsledek je shrnutý v tabulce č. 53 následovně:

*Tabulka č. 53 - Kombinovaný zisk řízené transakce po aplikaci metody rozdělení zisku s využitím analýzy zásluh*

	Náklady na 1 ks (v Kč)	Prodejní cena 1 ks (v Kč)	Zisk připadající na 1 ks (v Kč)
LAMPA Technologies, s.r.o.	800	<b>1 947,25</b>	1 147,25
LAMPA Distribution, s.r.o.	2 697,25	3 315	617,75
Kombinovaný zisk			1 765

Zdroj: Vlastní zpracování

Stanovením převodní ceny dochází k úpravě daňového základu z jednoho kusu výrobku výrobní společnosti z 2 275 Kč na 1 947,25 Kč. Tato cena je odpovídající pravidlu tržního odstupu. Pro společnost LAMPA Technologies, s.r.o. bude pozitivním efektem skutečnost, že se jí sníží daňová zátěž, jelikož bude dosahovat nižšího provozního zisku. Naopak vyšší daňová povinnost postihne společnost LAMPA Distribution, s.r.o.

Tímto bylo dokončeno stanovení transferové ceny metodou rozdělení zisku s pomocí analýzy zásluh.

Dalším postupem by společnost pokračovala k zanesení celé operace do dokumentace k převodní ceně, případně by mohla dále využít rozhodnutí o závazném posouzení

u správce daně, aby eliminovala riziko nesprávně určené převodní ceny, neodpovídající pravidlu tržního odstupu.

### **5.6.2 Pozitiva a negativa použité metody**

Silnou stránkou použití této metody je, že vychází z funkčních a rizikových profilů obou zúčastněných stran předmětné řízené transakce. To však klade důraz na kvalitu funkční analýzy. Na základě nesených funkcí a rizik je alokován zisk jednotlivým stranám transakce. Zde se může projevit značná slabina metody, a totiž subjektivní přiřazení bodových hodnocení jednotlivým funkcím a rizikům, které však musí podnik být schopen před daňovou správou obhájit. Podnik je však v pozici, kdy nemá jinou možnost, jelikož neexistuje interní či externí srovnatelná nezávislá transakce. Subjekt tedy musí vytvořit kvalitní dokumentaci stanovení převodní ceny a podpořit ji odůvodněnou argumentací.

Další výhodou je, že podnik nemusí sestavovat srovnávací analýzu, jelikož přesně zná své výrobní náklady a cenu, za které zboží prodá na trh. Není proto nutné stanovit ziskové rozpětí.

### **5.6.3 Rizika použité metody**

Podnik se vystavuje především dvěma rizikům. Prvním je nutnost prokázání správnosti postupu daňové správy. K tomu bude muset vytvořit kvalitní dokumentaci celého postupu a především kvalitně provedenou funkční analýzu, jelikož právě u té hrozí, že správce daně v rámci kontroly zpochybní její výstup, a tím pádem zpochybní celý proces stanovení převodní ceny.

Druhým rizikem je samotné špatné stanovení převodní ceny. Toto riziko lze eliminovat pomocí předběžného cenového ujednání se správcem daně. Podnik pak má po dobu tří let jistotu, že danou transakci správce daně nemůže napadnout. S tímto úkonem je spjatý správní poplatek ve výši 10 000 Kč.

## 5.7 Vyhodnocení aplikace metodického postupu

Na modelovém příkladu byl znázorněn postup při stanovení transferové ceny licenčního poplatku, navíc spojeným s prodejem hmotného aktiva. K tomuto jevu v praxi dochází, avšak stanovení správné převodní ceny bývá velmi komplikované, zvláště pokud se jedná o jedinečné nehmotné aktivum.

Pokud je předmětné licencované nehmotné aktivum ve své podstatě běžným nehmotným aktivem, existuje srovnatelná transakce a licence je součástí kombinované transakce, jevílo by se vhodné použití metody CUP.

Avšak vzhledem k daným okolnostem, tedy že srovnatelná transakce na trhu neexistuje, každá ze stran transakce přispívá k hodnotě dané transakce, a aktivum má jedinečnou povahu s inovativními charakteristikami, jeví se vhodné použít metodu PSM s využitím alokace zásluh. Díky ní došlo k úpravě zisků a následně i cen mezi subjekty tak, aby reflektovaly pravidlo tržního odstupu. Tím pádem dochází rovněž ke změnám v daňových základech obou společností účastnících se řízené transakce.

Cena, za kterou společnost LAMPA Technologies, s.r.o. prodávala výrobek včetně licenčního poplatku za nehmotné aktivum, činila 2 275 Kč/ks. Po procesu výpočtu ceny metodou rozdělení zisků, kdy bylo zjištěno, že výrobní společnost nese v dané transakci 65 % funkcí a rizik, se určila výsledná převodní cena ve výši 1 947,25 Kč/ks.

Jelikož oblast transferových cen je velice obsáhlá, byl modelový příklad vytvořen pouze pro situaci smluvního výrobce a smluvního prodejce.

## ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo stanovení transferové ceny u transakce, jejímž předmětem je licenční poplatek. K tomuto stanovení mělo být využito navrženého metodického postupu.

Struktura diplomové práce je členěna do čtyř hlavních tematických celků. Těmi jsou teoretická východiska, analytická část, návrhová část a tvorba modelového příkladu na základě metodiky z návrhové části.

Teoretická část práce pojednává o různých pojmech a definicích souvisejících s daným tématem. Důraz je kladen na vysvětlení pojmů licenční poplatek, licence, pravidla tržního odstupu a transferová cena z pohledu unijní, mezinárodní a tuzemské právní úpravy. Dále je zde uvedeno několik mezinárodních aktivit, které mají dopad na podnikatelské subjekty působící v České republice a řídící se zdejší legislativou. Jedná se především o modelovou smlouvu OECD, jež je využívána jako pramen mezinárodního práva. Také je v této části popsána jedna z hlavních aktivit organizace OECD v daňové oblasti, kterou jsou akční plány BEPS, s ohledem na licenční poplatky pak zejména Akce 8. V návaznosti na mezinárodní úpravu navazuje unijní úprava, z níž mezi nejdůležitější dokumenty patří směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků, Arbitrážní konvence 90/436/EHS a směrnice ATAD.

Analytická část práce se zabývá popisem jednotlivých metod pro stanovení transferové ceny dle OECD, jejich silnými, slabými stránkami a riziky jejich aplikace s ohledem na použití pro transakce, jejichž součástí je licenční poplatek. Rovněž je zdůrazněna důležitost kvality tvorby funkční analýzy, a pokud to situace umožňuje, rovněž náležitosti pro tvorbu srovnávací analýzy. Součástí této části je i shrnutí funkčních a rizikových profilů zvláště pro podniky v pozici výrobce a v pozici distributora. Zde je v závěru stručně pojednáno o možnosti využití předběžného cenového ujednání se správcem daně a o náležitostech pro tvorbu dokumentace k převodní ceně.

Praktická část je rozdělena na část návrhovou a část aplikace návrhů na modelovém příkladu. Návrhová část spočívá v tvorbě metodického návodu pro postup stanovení transferové ceny u transakce obsahující jedinečný licenční poplatek. V rámci tohoto návodu jsou stanoveny jednotlivé postupové kroky, jež musí podnikatelský subjekt splnit.

Jedná se o soupis informací o majetkových vztazích ve skupině, informací o společnostech účastnících se řízené transakce, informace o nehmotném aktivu, jež je předmětem či součástí transakce, funkční analýza obou zúčastněných podniků, popis výběru jedné metody pro stanovení převodní ceny a zdůvodnění nevhodnosti ostatních metod a na závěr samotný postup aplikace dané metody.

Modelový příklad je vytvořen pro transakci mezi fiktivními sdruženými podniky LAMPA Technologies, s.r.o. a LAMPA Distribution, s.r.o., kde prvně jmenovaná je v pozici smluvního výrobce, druhá jmenovaná v pozici smluvního prodejce. Tato skutečnost je pak zohledněna v provedené analýze nesených funkcí a rizik. Předmětem transakce je prodej výrobku, který je chráněn pomocí užitého vzoru, tedy tzv. „malého patentu“, smluvnímu distributorovi, který má výhradní licenci na prodej tohoto majetku koncovému zákazníkovi. Na základě okolností, dostupných údajů z funkční analýzy je stanoveno, že nejvhodnější metodou pro „správné“ určení převodní ceny je metoda rozdělení zisku s využitím analýzy zásluh. Dle výsledků rozdělení kombinovaného zisku je dosaženo stanovení odlišné ceny, kterou lze považovat za převodní cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu.

# SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

## Odborné publikace

BAKKER, Anuschka, 2009. *Transfer Pricing and Business Restructurings: Streamlining all the way* [online]. Amsterdam: IBFD [cit. 2017-03-16]. ISBN 978-80-8722-055-6. Dostupné z: [https://books.google.cz/books?id=QDRY\\_aRTZQEC](https://books.google.cz/books?id=QDRY_aRTZQEC)

ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. Platební bilance - čtvrtletní. ČNB [online]. Praha, 2017 [cit. 2017-01-20]. Dostupné z: [https://www.cnb.cz/cs/statistika/platebni\\_bilance\\_stat/platebni\\_bilance\\_q/index.html](https://www.cnb.cz/cs/statistika/platebni_bilance_stat/platebni_bilance_q/index.html)

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence: Metodologie. In: *Český statistický úřad* [online]. Praha, 2016 [cit. 2016-12-14]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/23186253/metodologie.pdf/d774872b-453c-47de-b78c-620f0c0e5994?version=1.1>

DREHER, Axel. *The influence of globalization on taxes and social policy: An empirical analysis for OECD countries*. European Journal of Political Economy [online]. 2006, 22(1), 179-201 [cit. 2016-10-31]. DOI: 10.1016/j.ejpoleco.2005.04.006. ISSN 01762680. Dostupné z: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S0176268005000480>

EPRAVO. Pokyn D - 40 Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky. In: *Epravo.cz* [online]. Praha: ASPI, 2016 [cit. 2016-12-18]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/vyhledavani-aspi/?Id=87233&Section=1&IdPara=1&ParaC=2>

ERNST & YOUNG. OECD issues final guidance on transfer pricing for intangibles under BEPS Action 8. *EY* [online]. UK: Ernst & Young, 2015 [cit. 2017-04-04]. Dostupné z: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-issues-final-guidance-on-transfer-pricing-for-intangibles-under-beps-action-8>

EUROPEAN COMMISSION. *Sdělení Komise Evropskému Parlamentu a Radě: Budování spravedlivého, konkurenceschopného a stabilního systému zdanění právnických osob pro EU*. In: Štrasburk: European Commission, 2016b, COM (2016) 682 final. Dostupné také z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/CS/COM-2016-682-F1-CS-MAIN-PART-1.PDF>

EUROPEAN COMMISSION. Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. In: *DG Taxation and Customs Union* [online]. Brussels: European Commission, 2016a, p. 340 [cit. 2016-12-06]. DOI: 10.2785/751842. ISBN 978-92-79-57441-2. ISSN 2467-0073. Dostupné z:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/g\\_en\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2016/econ\\_analysis\\_report\\_2016.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/g_en_info/economic_analysis/tax_structures/2016/econ_analysis_report_2016.pdf)

EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Rady 2003/49/ES. In: *EUR-Lex*. Brussels: Rada EU, 2003, 32003L0049. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1485008052093&uri=CELEX:32003L0049>

EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Rady 2014/107/EU. In: *EUR-Lex*. Brussels: Rada EU, 2014, 32014L0107. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0107>

EVROPSKÁ UNIE. Smlouva o fungování Evropské Unie: Konsolidované znění. In: *Úřední Věstník*. Brussels: EUR-Lex, 2012, C 326. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:12012E/TXT>

FINANČNÍ SPRÁVA. Arbitrážní konvence: Základní informace. In: *Finanční správa* [online]. Praha, nedatováno [cit. 2016-12-13]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Arbitrazni\\_konvence.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Arbitrazni_konvence.pdf)

FINANČNÍ SPRÁVA. Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: Revize kapitol I-III Směrnice o převodních cenách. In: *Finanční správa* [online]. Praha, 2010 [cit. 2016-12-02]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled\\_srovnatelnosti\\_a\\_ziskovych\\_metod.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled_srovnatelnosti_a_ziskovych_metod.pdf)

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky. č. j. 37488/12-3131-13228. *Financnisprava.cz* [online]. 1. 1. 2013. Praha: Generální finanční ředitelství. [cit. 2016-12-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>

KUBÁTOVÁ, Květa, 2009. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

LEFEBVRE, Louis A., Élisabeth LEFEBVRE a Pierre MOHNEN. *Doing business in the knowledge-based economy: Facts and Policy Challenges*. S.l.: Springer Science + Business Media, 2013. ISBN 978-146-1356-288.

LLINARES, Emmanuel a Nihan MERT-BEYDILLI. Intellectual Property: Trade mark valuation: How to determine trade marks royalties. *International Tax Review* [online]. (32), 9 [cit. 2017-01-21]. Dostupné z: [http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB\\_Trade\\_Mark\\_Royalties\\_TP1645.pdf](http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB_Trade_Mark_Royalties_TP1645.pdf)

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Komentář k určování obvyklé ceny (ocenění majetku a služeb). *MFCR.cz* [online]. 25. 9. 2014. Praha: MFČR Odbor 26, ©2005-2013

[cit. 2016-10-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ocenovani-majetku/komentare/komentar-k-urcovani-obvykle-ceny-oceneni-19349>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní. *MFČR* [online]. Praha: MFČR, 2016 [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Pokyn D – 332 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakce mezi sdruženými podniky – převodní ceny. č. j. 39/86 829/2009-393. *Financnisprava.cz* [online]. 2011a. Praha: MFČR Odbor 39, ©2013-2016 [cit. 2016-10-23]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_D-332.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf)

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Pokyn D – 333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. č. j. 39/86 838/2009-393. *Financnisprava.cz* [online]. 2011b. Praha: MFČR Odbor 39, ©2013-2016 [cit. 2016-11-22]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn\\_D-333.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-333.pdf)

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Pokyn D – 334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. č. j. 39/86 849/2009-393. *Financnisprava.cz* [online]. 2011c. Praha: MFČR Odbor 39, ©2013-2016 [cit. 2016-12-16]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn\\_D-334.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf)

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR. Národní Iniciativa Průmysl 4.0. In: *Svaz průmyslu a obchodu ČR* [online]. Praha: MPO ČR, 2015 [cit. 2016-12-18]. Dostupné z: <http://www.spcr.cz/images/priloha001-2.pdf>

MORÁVKOVÁ, Jana. Efektivní sazba korporátní daně. *Český finanční a účetní časopis* [online]. Praha, 2015, **10**(4), s. 39-58 [cit. 2016-12-01]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=458.pdf>

NEUMANN, Rebecca, Jill HOLMAN a James ALM. *Globalization and tax policy*. The North American Journal of Economics and Finance [online]. 2009, **20**(2), 193-211 [cit. 2016-10-31]. DOI: 10.1016/j.najef.2009.02.001. ISSN 10629408. Dostupné z: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S1062940809000023>

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-386-7.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.



NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní zdanění. In: *Informační systém Mendelovy Univerzity v Brně* [online]. Brno: Mendelova Univerzita v Brně, 2006 [cit. 2016-12-01]. Dostupné z: <https://is.mendelu.cz/eknihovna/opory/index.pl?cast=2443>

NERUDOVÁ, Danuše. Modelová smlouva OECD a její revize v červnu 2008. In: *Dañari online* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2009 [cit. 2016-12-10]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4675v6658-modelova-smlouva-oecd-a-jeji-revize-v-cervnu-2008/>

OECD. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation: Actions 8-10: 2015 Final Reports. In: *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [online]. Paris: OECD Publishing, 2015a, p. 190 [cit. 2016-12-01]. DOI: 10.1787/9789264241244-en. ISBN 9789264241244. ISSN 2313-2612. Dostupné z: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project\\_23132612](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612)

OECD. EBOPS 2010 - Trade in services by partner country. *OECD* [online]. Paris: OECD, 2017 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: [http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TISP\\_EBOPS2010&lang=en](http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TISP_EBOPS2010&lang=en)

OECD. Guidelines for APA. In: *OECD.org* [online]. Paris: OECD, 2016 [cit. 2016-12-16]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidelinesforapa.htm>

OECD. Knowledge-based Economy. In: *Glossary of Statistical Terms* [online]. Paris: OECD: Statistics Portal, 2005 [cit. 2016-12-14]. Dostupné z: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6864>

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014* [online]. Paris: OECD Publishing, 2015b [cit. 2016-12-01]. ISBN 978-92-64-23908-1. Dostupné z: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en)

OECD. OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations [online]. 2010 ed. p. 375 Paris: OECD, 2010 [cit. 2016-11-19]. ISBN 978-926-4090-330.

OECD. Transfer Pricing Country Profile: Czech Republic TP Country Profile. In: *OECD.org* [online]. Paris: OECD, 2013 [cit. 2016-12-11]. Dostupné z: [http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/CzechRepublic\\_TPCountryProfile\\_Oct2012.pdf](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/CzechRepublic_TPCountryProfile_Oct2012.pdf)

OECD. Transfer pricing: Keeping it at arm's length. In: *OECD Observer* [online]. Paris: OECD, 2008 [cit. 2016-10-23]. Dostupné z: [http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer\\_pricing:\\_Keeping\\_it\\_at\\_arms\\_length.html](http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html)

OECD. Tax levels and tax structures, 1965-2015. In: *Revenue Statistics 2016* [online]. Paris: OECD Publishing, 2016, p. 61 [cit. 2016-12-13]. DOI: 10.1787/888933416369. ISBN 978-92-64-26511-0. Dostupné z: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2016/tax-levels-and-tax-structures-1965-2015\\_rev\\_stats-2016-6-en-fr](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2016/tax-levels-and-tax-structures-1965-2015_rev_stats-2016-6-en-fr)

PRICEWATERHOUSECOOPERS. International Transfer Pricing 2015/2016. In: *PwC* [online]. PricewaterhouseCoopers, 2016 [cit. 2017-01-21]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2015-2016-final.pdf>

RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.

SOBOTKOVÁ, Veronika a Veronika SOLILOVÁ. Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice. *Daně a právo v praxi* [online]. Praha: Sagit, 2010, 4(10) [cit. 2016-12-17]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26637v35006-dokumentace-k-prevodnim-cenam-v-evropske-unii-a-ceske-republice/>

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.

SOLILOVÁ, Veronika, Vendula BÍLKOVÁ a Jana VRTALOVÁ. Metody určení převodních cen. In: *Vysoká škola Ekonomická v Praze* [online]. Praha: Katedra Veřejných financí, nedatováno [cit. 2016-12-16]. Dostupné z: [http://kvf.vse.cz/storage/1239810650\\_sb\\_solilova,bilkova,vrtalova.pdf](http://kvf.vse.cz/storage/1239810650_sb_solilova,bilkova,vrtalova.pdf)

SOLLUND, Stig. *Update of the UN Transfer Pricing Manual* [online]. New York: UN: Financing for Development, 2014, s. 1 [cit. 2016-12-16]. Dostupné z: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/TransferPricing/InputUNTPmanual.pdf>

SOUKUP, Jindřich a Bedřich RATHOUSKÝ. *Znalostní ekonomika v České republice a Evropské Unii*. Praha: Management Press, Albatros Media, 2013, 84 s. ISBN 978-80-7261-267-3.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0.

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5.

TOMEŠ, Petr a Martin KOLDINSKÝ. *Zlom v oblasti převodních cen: Krajské soudy na straně daňových subjektů*. In: Epravo.cz, 2016 [online]. [cit. 2017-04-09]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zlom-v-oblasti-prevodnich-cen-krajske-soudy-na-strane-danovych-subjektu-103115.html>

TOMEŠ, Petr a Martin KOLDINSKÝ. Rozhovor. Praha 7. 4. 2017.

TRÖGNEROVÁ, Martina. Metodika stanovení transferové ceny mezi sdruženými podniky. Brno, 2016. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská. Vedoucí práce doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

UNITED NATIONS. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* [online]. New York, NY: United Nations, 2011 [cit. 2016-12-11]. ISBN 978-92-1-159102-6. Dostupné z: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)

UNITED NATIONS DEPARTMENT OF ECONOMIC AND SOCIAL AFFAIRS. *United Nations practical manual on transfer pricing for developing countries* [online]. New York: United Nations, 2013 [cit. 2016-12-10]. ISBN 978-921-0561-372. Dostupné z: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Manual\\_TransferPricing.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf)

UNIVERSITY OF SYDNEY. League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text. C.88.M.88.1946.II.A. In: *The University of Sydney* [online]. Sydney: The University of Sydney, 2015 [cit. 2016-12-11]. Dostupné z: <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=law/xml-main-texts/brulegi.xml;chunk.id=item-15;toc.depth=1;toc.id=item-15;database=;collection=;brand=default>

WITTENDORFF, Jens. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. 1st Ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, c2010, 888 s. Series on international taxation, no. 35. ISBN 90-411-3270-8.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů ve znění p. p.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění p. p.

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky ve znění p. p.

Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách ve znění p. p.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p. p.

## SEZNAM OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Obrázek č. 1 – Souvislost mezi znalostní ekonomikou, zdaňováním a stanovením transferových cen .....	18
Obrázek č. 2 - Schéma k ilustrativnímu příkladu na daňový únik .....	33
Obrázek č. 3 - Doporučený postup výběru metody.....	58
Obrázek č. 4 - Závislost očekávaného zisku na plněných funkcích a podstoupených rizicích dle druhu výrobce .....	61
Obrázek č. 5 - Závislost očekávaného zisku na plněných funkcích a podstoupených rizicích dle druhu distributora .....	62
Obrázek č. 6 - Interní metoda CUP .....	66
Obrázek č. 7 - Externí metoda CUP .....	66
Obrázek č. 8 - Schéma metody RPM .....	68
Obrázek č. 9 - Schéma metody Cost + .....	71
Obrázek č. 10 - Koncept dokumentace dle EU TPD.....	87
Obrázek č. 11 – Schéma postupu při stanovení transferové ceny.....	92
Obrázek č. 12 - Organizační schéma - model .....	93
Obrázek č. 13 - Model výběru metody stanovení transferové ceny.....	105
Obrázek č. 14 - Rozhodovací model výběru metody - příklad .....	106
Obrázek č. 15 - Struktura koncernu LAMPA .....	115
Obrázek č. 16 - Výběr metody pro transakci společnosti LAMPA Technologies, s.r.o. ....	122

## SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 - Platné poskytnuté licence dle předmětu licenční smlouvy pro rok 2015	25
Tabulka č. 2 - Poplatky za využívání duševního vlastnictví	26
Tabulka č. 3 - Články modelové smlouvy OECD	35
Tabulka č. 4 - Akce OECD pro minimalizaci dopadu BEPS	40
Tabulka č. 5 - Komparace právních úprav licenčních poplatků	53
Tabulka č. 6 - Komparace uplatňování pravidla tržního odstupu k transferovým cenám	55
Tabulka č. 7 - Přehled metod stanovení převodních cen	57
Tabulka č. 8 - Nesené funkce různých druhů výrobců	60
Tabulka č. 9 - Nesené funkce různých druhů distributorů/prodejců	60
Tabulka č. 10 - Nesená rizika dle druhu výrobce	61
Tabulka č. 11 - Nesená rizika dle druhu distributora/prodejce	61
Tabulka č. 12 - Silné a slabé stránky metody CUP	67
Tabulka č. 13 - Silné a slabé stránky metody RPM	70
Tabulka č. 14 - Silné a slabé stránky metody COST +	73
Tabulka č. 15 - Silné a slabé stránky metody PSM	76
Tabulka č. 16 - Silné a slabé stránky metody TNMM	79
Tabulka č. 17 - Sumarizace použití metod I.	80
Tabulka č. 18 - Sumarizace použití metod II.	81
Tabulka č. 19 - Sumarizace použití metod III.	81
Tabulka č. 20 - Pozitivní a negativní stránky tvorby dokumentace	84
Tabulka č. 21 - Typický proces – model	89
Tabulka č. 22 - Údaje o sdružených podnicích - model	94
Tabulka č. 23 - Rozdělení rizik mezi sdruženými podniky - model	94
Tabulka č. 24 - Rozdělení funkcí mezi sdruženými podniky - model	94
Tabulka č. 25 - Soupis licencí - model	95
Tabulka č. 26 - Soupis dokumentace - model	95
Tabulka č. 27 - Informace o podniku - model	96
Tabulka č. 28 - Obecné informace o transakci - model	97
Tabulka č. 29 - Detailní informace o transakci - model	98
Tabulka č. 30 - Modelový př. 1 - Plnohodnotný výrobce a komisionář - funkce	100

Tabulka č. 31 - Modelový př. 1 - Plnohodnotný výrobce a komisionář - rizika.....	101
Tabulka č. 32 - Srovnávací analýza - vyhledání - model .....	103
Tabulka č. 33 - Identifikace kombinovaného zisku - model .....	109
Tabulka č. 34 - Alokace nesených funkcí.....	109
Tabulka č. 35 - Alokace rizik.....	110
Tabulka č. 36 - Celková alokace zásluh .....	110
Tabulka č. 37 - Procentuální rozdělení zisku mezi účastníky transakce .....	110
Tabulka č. 38 - Zisk jednotlivých účastníků řízené transakce .....	111
Tabulka č. 39 - Výpočet transferové ceny .....	111
Tabulka č. 40 - Souhrn informací o společnosti LAMPA Technologies, s.r.o.....	114
Tabulka č. 41 - Informace o licencujícím a licencovaném podniku .....	115
Tabulka č. 42 - Obecné informace o transakci .....	116
Tabulka č. 43 - Detailní informace o transakci.....	117
Tabulka č. 44 - Funkční analýza - nesené funkce .....	118
Tabulka č. 45 - Funkční analýza - nesená rizika.....	120
Tabulka č. 46 - Výpočet kombinovaného zisku řízené transakce.....	124
Tabulka č. 47 - Bodové vyjádření alokace zásluh dle nesených funkcí.....	125
Tabulka č. 48 - Bodové vyjádření alokace zásluh dle nesených rizik.....	126
Tabulka č. 49 - Alokace zásluh celkem.....	126
Tabulka č. 50 - Procentuální rozdělení zisku mezi účastníky transakce .....	127
Tabulka č. 51 - Výpočet zisků účastníků transakce .....	128
Tabulka č. 52 - Efekt použití metody rozdělení zisku s využitím analýzy zásluh .....	128
Tabulka č. 53 - Kombinovaný zisk řízené transakce po aplikaci metody rozdělení zisku s využitím analýzy zásluh .....	129

## **SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK**

APA – Advanced Price Agreement

ČR – Česká republika

ČSÚ – Český statistický úřad

EU – Evropská Unie

EUR – Euro [měnová jednotka]

Kč – Koruna česká [měnová jednotka]

MFČR – Ministerstvo financí České republiky

mil – milion

OECD – Organizace pro evropskou koordinaci a rozvoj

OSN – Organizace spojených národů

Sb. – Sbírka zákonů

SES – Smlouva o Evropských společenstvích

SFEU – Smlouva o fungování Evropské Unie

ÚPV ČR – Úřad průmyslového vlastnictví České republiky

ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 - Modelová smlouva OSN.....	I
Příloha č. 2 - Srovnání silných a slabých stránek metod dle Solilové, Bílkové, Vrtalové, nedatováno .....	III
Příloha č. 3 - Shrnutí použití metod Cost + a TNMM pro výrobce .....	V



Číslo článku	Název česky	Název anglicky
1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	<i>Persons covered</i>
2	Daně, na které se smlouva vztahuje	<i>Taxes Covered</i>
3	Všeobecné definice	<i>General definitions</i>
4	Rezident	<i>Resident</i>
5	Stálá provozovna	<i>Permanent establishment</i>
6	Příjmy z nemovitého majetku	<i>Income from immovable property</i>
7	Zisky podniků	<i>Business profits</i>
8	Mezinárodní doprava	<i>Shipping, inland waterways transport and air transport</i>
<b>9</b>	<b>Sdružené podniky</b>	<b><i>Associated enterprises</i></b>
10	Dividendy	<i>Dividends</i>
11	Úroky	<i>Interest</i>
<b>12</b>	<b>Licenční poplatky</b>	<b><i>Royalties</i></b>
13	Zisky ze zcizení majetku	<i>Capital gains</i>
14	Nezávislá povolání	<i>Independent personal services</i>
15	Závislá činnost	<i>Dependent personal services</i>
16	Tantiémy	<i>Directors' fees and remuneration of top-level managerial officials</i>
17	Umělci a sportovci	<i>Artistes and sportpersons</i>
18	Penze a platby na sociální zabezpečení	<i>Pensions and social security payments</i>
19	Veřejné funkce	<i>Government service</i>
20	Studenti	<i>Students</i>
21	Ostatní příjmy	<i>Other income</i>
22	Majetek	<i>Capital</i>
23	Metody vyloučení dvojího zdanění	<i>Methods for the elimination of double taxation</i>
24	Zákaz diskriminace	<i>Non-discrimination</i>

25	Řešení případů dohodou	<i>Mutual agreement procedure</i>
26	Výměna informací	<i>Exchange of information</i>
27	Pomoc při výběru daní	<i>Assistance in the collection of taxes</i>
28	Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů	<i>Members of diplomatic missions and consular posts</i>
29	Vstup v platnost	<i>Entry into force</i>
30	Výpověď	<i>Termination</i>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Nerudové, 2008 a United Nations, 2011

	APLIKACE TRADIČNÍCH TRANSAKČNÍCH METOD		PŘÍKLAD
	Kdy metodu použít	Jak metodu použít*	
CUP	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Preferovaná metoda.</li> <li>• Používá se u transakcí, kde je plně srovnatelný (totožný) výrobek - běžně obchodovaná komodita, kterou zkoumaný podnik prodává jak spřízněným podnikům, tak podnikům nezávislým.</li> </ul>	$P_{ALP} = P_{SOM}$ <ul style="list-style-type: none"> <li>• Převodní cena je rovna nezávislé ceně.</li> <li>• Při existenci rozdílů s podstatnými dopady na cenu je potřeba provést úpravy. Např. rozdílů v podmínkách přepravy a pojištění.</li> </ul>	Prodej neznačkové zrnkové kávy podobného druhu, kvality a množství – za srovnatelných podmínek. Pokud rozdíl v kávových zrnech má vliv na cenu, je nutné vliv očistit – sleva, příplatek.
RPM	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplikace na výkony, kdy podnik nepřispívá významným způsobem ke zhodnocení produktu, který kupuje od spřízněného podniku a dále ho prodává na externím trhu např. distributor, který pouze zboží převádí třetí straně.</li> <li>• Významný faktor času, čím je doba mezi nákupem a následným prodejem kratší, tím méně faktorů je třeba brát v úvahu a konečný výsledek předací ceny je přesnější.</li> </ul>	$P_{ALP} = P_{SOM} - GM_A$ $GM_A = CM + VC - P_{PCT}$ <ul style="list-style-type: none"> <li>• Převodní cena je rovna nezávislé ceně mínus přírůžka závislého prodejce.</li> <li>• Při existenci rozdílů ve způsobech vykonávání podnikatelské činnosti je potřeba provést úpravy.</li> </ul>	Použití je nejužitečnější u marketingových operací. Dále v rámci vertikálně integrovaného koncernu, kde podniky na sebe technologicky navazují, produkt se postupně zhodnocuje a tím roste jeho cena.
COST+	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplikace na převody nedokončené výroby nebo tam, kde spřízněné podniky uzavřely dohody o společném využívání vybavení nebo dlouhodobé dohody o nákupu a dodávce, nebo jedná-li se o poskytování služeb.</li> <li>• Závislý dodavatel (výrobce) podstatně nepřispívá k hodnotě prodáváného zboží.</li> <li>• Častým problémem je přiřazení nákladů k jednotlivým poskytnutým službám, činnostem či výkonům.</li> </ul>	$P_{ALP} = TC_T - P_{AT}$ <ul style="list-style-type: none"> <li>• Převodní cena je rovna celkovým nákladům spojených s tvorbou a prodejem výkonu, které jsou upraveny o přiměřenou hrubou marži</li> </ul>	<p>Mateřská společnost poskytuje dle manažerské smlouvy svým dceřinným společnostem služby (poradenství, IT podporu, propůjčení značky atd.).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Je nutné provést i analýzu prospěšnosti poskytovaných služeb.</li> </ul>

	APLIKACE TRANSAKČNÍCH ZISKOVÝCH METOD		PŘÍKLAD
	Kdy metodu použít	Jak metodu použít	
PROFI SPLIT	<ul style="list-style-type: none"> <li>Metoda se aplikuje pokud se posuzují složité, úzce provázané obchodní transakce, které nelze posuzovat odděleně.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aplikace metody probíhá ve dvou etapách – identifikace kombinovaného zisku, který je následně rozdělen buď dle analýzy zásluh nebo zbytkové analýzy.</li> </ul> <p><u>Aplikace analýzy zásluh:</u></p> $CP = TR - TC_{AE1} - TC_{AE2}$ $P_{ALP(AE1)} = TC_{AE1} + CP \cdot RVC_{AE1}$ $RVC_{AE1} = VC_{AE1} / (VC_{AE1} + VC_{AE2})$ <p><u>Aplikace zbytkové analýzy:</u></p> $CP = P_R + P_{RI}$ $P_{ALP(AE1)} = k_{AE1} \cdot P_R + RVC_{AE1} \cdot P_{RI}$ $k_{AE1} = (I_{AE1} \cdot ROI_{AE1}) / (I_{AE1} \cdot ROI_{AE1} + I_{AE2} \cdot ROI_{AE2})$	Např. v případě převodu vysoce hodnotného jedinečného nehmotného majetku.
TNMM	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aplikuje se v případech, kdy nelze nalézt srovnatelnou cenu např. srovnávané podniky používají rozdílnou metodiku pro výpočet hrubé marže a tudíž je obtížné provést srovnání na jejím základě.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Převodní cena je odvozena od čistého ziskového rozpětí, které uskutečňuje daňový poplatník ve srovnatelných nezávislých transakcích a to ve vztahu k přiměřenému základu. Jde defakto o porovnání poměrových ukazatelů jednotlivých transakcí.</li> </ul> $P_{ALP} = ROI \cdot OA/Q + TC/Q$ <ul style="list-style-type: none"> <li>Je potřeba provést funkční analýzu u sdruženého i nezávislého podniku, aby se stanovilo, zda jsou transakce srovnatelné a které úpravy je potřeba provést, aby bylo dosaženo spolehlivých výsledků.</li> </ul>	Obdoba COST+ a PROFIT SPLIT v případech, kdy nelze přesně stanovit náklady na poskytované služby či výkony.

$P_{ALP}$  cena v souladu s principem tržního odstupu,  $P_{SOM}$  konečná cena na otevřeném trhu,  $GM_A$  přiměřená marže,  $CM$  příspěvková marže na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku,  $VC$  variabilní náklady,  $P_{PCT}$  cena použitá mezi spřízněnými podniky,  $TC_T$  úplné náklady transakce,  $P_{AT}$  přiměřený zisk z transakce,  $CP$  kombinovaný zisk z transakce,  $TR$  celkové výnosy z transakce,  $AE1$  označení spřízněného podniku 1,  $AE2$  označení spřízněného podniku 2,  $RVC_{AE1}$  relativní hodnota zásluh spřízněného podniku 1,  $P_R$  zisk zajišťující obvyklou míru výnosnosti,  $P_{RI}$  zbytkový zisk,  $k_{AE1}$  koeficient pro dělení zisku podniku 1 v první etapě dle rentability,  $I_{AE1}$  celková výše investice spřízněného podniku 1 do společné transakce.

Výrobce		
Metoda	Rizika	Možnost eliminace rizika
Cost +	<ul style="list-style-type: none"> <li>Špatné stanovení nákladů v případě hodnotného aktiva, u něž měl vlastník malé náklady na výzkum a vývoj.</li> <li>Využívání pouze interních informací podniku, izolace od údajů dostupných na trhu.</li> <li>Při srovnání řízených a nezávislých transakcí může být potřeba počítat i s provozními náklady, aby bylo dosaženo srovnatelnosti.</li> <li>Nutnost rozlišení typů nákladů – provozní a neprovozní, jelikož náklady odrážejí nesené funkce podniku.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Využití předběžného cenového ujednání.</li> <li>Zvážit použití odlišné metody, např. TNMM.</li> <li>Využití metody TNMM, neboť se srovnávací analýza blíží té, kterou využívá metoda TNMM.</li> <li>Zavedení jednotné evidence nákladů a výnosů ve skupině.</li> </ul>
TNMM	<ul style="list-style-type: none"> <li>Problémy s vhodnými úpravami čistého ziskového rozpětí o faktory, které mají menší dopad na hrubé rozpětí.</li> <li>Vhodnost aplikace metody je méně spolehlivá než u jiných metod.</li> <li>Není možnost získat data o nezávislé transakci pro určení čistého rozpětí v delším časovém období.</li> <li>Odlišná metodika alokace nákladů mezi podniky.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pokud je to možné, použít metodu CUP či Cost +, využít předběžné cenové ujednání.</li> <li>Využití metody CUP či Cost +.</li> <li>Využití předběžného cenového ujednání či odlišné komerční databáze.</li> <li>Zavedení jednotné evidence nákladů a výnosů ve skupině.</li> </ul>

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím údajů Finanční správy, 2010.